

**UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS,
ADMINISTRATIVAS E CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CAMPUS SARANDI**

**GESTÃO DE CUSTOS EM UMA INDÚSTRIA TÊXTIL:
um estudo de caso**

ALINE LUIZA BERRA

SARANDI

2014

Aline Luiza Berra

**GESTÃO DE CUSTOS EM UMA INDÚSTRIA TÊXTIL:
um estudo de caso**

Trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade de Passo Fundo, campus Sarandi, como parte dos requisitos para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Ms. Luiz Fernando de Mello

SARANDI

2014

Aline Luiza Berra

Gestão de custos em uma indústria têxtil:

um estudo de caso

Trabalho de conclusão de curso aprovado em ___ de _____ de 2014, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade de Passo Fundo, Campos Sarandi, pela Banca Examinadora formada pelos Professores:

Prof. Ms. Luiz Fernando de Mello

UPF – Orientador

Prof.

Prof.

SARANDI

2014

Dedico este trabalho aos meus pais, irmão, familiares e amigos que compreenderam os momentos de ausência durante esta jornada. E em especial meu noivo, por sua paciência carinho e dedicação. Ao professor Ms. Luiz Fernando de Mello por sua dedicação e ensinamentos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, pela força e coragem, que me ajudaram a enfrentar esta caminhada.

A longa caminhada do curso trouxe a meu caminho inúmeros mestres, os quais sem nominar terão minha gratidão eterna.

A minha família, que entendeu a ausência durante o curso, pois o futuro é construído com o presente.

Aos amigos que já tinha e aos que fiz no decorrer desses anos de curso, colegas que serão eternos amigos, mesmo aos que estão longe, e os que partiram com o tempo.

Não se mede o valor de um homem pelas suas roupas ou pelos bens que possui. O verdadeiro valor do homem é o seu caráter, suas ideias e a nobreza dos seus ideais.

Charlie Chaplin

RESUMO

BERRA, Aline Luiza. **Gestão de custos em uma indústria têxtil: um estudo de caso.** Sarandi, 2014. 92f. Trabalho de Conclusão de Curso (Curso de Ciências Contábeis). UPF, 2014.

Este trabalho consiste em um estudo de caso de uma indústria têxtil que produz roupas femininas em Sarandi-RS, com objetivo de estudar e entender melhor a gestão de custos e auxiliar na tomada de decisões por parte da administração. Buscou-se identificar como são distribuídos os custos e despesas da indústria nos produtos produzidos, visando um rateio adequado. Também, contribuir com os administradores para compreenderem melhor o processo de produção, o cálculo do custo, preço, margem de contribuição e o ponto de equilíbrio. Definiu-se pela metodologia de estudo de caso, com abordagem qualitativa, quantitativa e descritiva, sendo que os dados primários e secundários que deram forma e conteúdo ao estudo foram coletados junto à administração da empresa. Com o estudo foi possível entender como a empresa distribui os custos e como funciona o processo de produção e vendas. Ao final do estudo, através de sugestões, procurou-se contribuir para melhorias, salientando-se que esta apresenta bons resultados econômicos financeiros, porém, necessita de melhor organização dos dados e procedimentos técnicos para apuração dos mesmos.

Palavras-chave: Custo. Margem de Contribuição. Ponto de equilíbrio.

LISTAS DE FIGURAS

Figura 1: Visão gerencial de custos.....	24
Figura 2: Custos fixos.....	28
Figura 3: Custos variáveis	29
Figura 4: Custos semifixos	30
Figura 5: Custos semivariáveis.....	31
Figura 6: Quadro esquemático do custeio por absorção	33
Figura 7: Quadro esquemático do custeio direto.....	35
Figura 8: Cálculo da depreciação através do método linear	46
Figura 9: Cálculo da depreciação pelo método das unidades produzidas.	47
Figura 10: Cálculo da depreciação pelo método das horas de trabalho.....	47
Figura 11: Fluxograma de alocação de custos	48
Figura 12: Diferença contábil entre custos e despesas	49
Figura 13: Ponto de equilíbrio.....	52
Figura 14: Margem de segurança operacional	58
Figura 15: Fluxograma de produção da empresa.....	67

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Classificações dos sistemas de custeio	32
Quadro 2: Exemplo 1	37
Quadro 3: Exemplo 2	37
Quadro 4: Custo de aquisição	39
Quadro 5: Custos indiretos de fabricação	40
Quadro 6: Custo médio ponderado.....	42
Quadro 7: Custo médio fixo.....	43
Quadro 8: Método PEPS.....	44
Quadro 9: Método UEPS	45
Quadro 10: Ponto de equilíbrio contábil	54
Quadro 11: Ponto de equilíbrio econômico	55
Quadro 12: Ponto de equilíbrio financeiro	56
Quadro 13: DRE	59
Quadro 14: Demonstrativo de resultados.....	60
Quadro 15: Produtos produzidos – jan./fev./março – 2014	69
Quadro 16: Valor dos custos indiretos e despesas incorridas no período de jan./fev./março – (Em R\$).....	70
Quadro 17: Distribuição dos custos indiretos e despesas no período de jan./fev./março – (Em R\$).....	71
Quadro 18: Distribuição do CIF no período de jan./fev./março – (Em R\$).....	72
Quadro 19: Distribuição das despesas no período de jan./fev./março – (Em R\$)	72
Quadro 20: Valor das estampas - (Em R\$)	73
Quadro 21: Valor dos materiais diretos: referência 8224 vestido Berdine (Em R\$/unid.)	73
Quadro 22: Valor dos materiais diretos referência 4104 Calça Deanne - (Em R\$/unid.)	74
Quadro 23: Valor dos materiais diretos referência 5509 Casaco Acácia - (Em R\$/unid.)	74

Quadro 24: Valor dos materiais diretos referência 5405 Camiseta Melissa - (Em R\$/unid.)	74
Quadro 25: Valor dos materiais diretos referência 4121 Calça Tamara (Em R\$/unid.)	75
Quadro 26: Valor dos materiais diretos referência 7001 Saia Nancy - (Em R\$/unid.)	75
Quadro 27: Valor dos materiais diretos referência 6211 Legging Rafaela - (Em R\$/unid.)	75
Quadro 28: Valor dos materiais diretos referência 5502 Casaco Leonor (Em R\$/unid.)	76
Quadro 29: Valor dos materiais diretos referência 2627 Blusa Básica Emília (Em R\$/unid.)	76
Quadro 30: Valor dos materiais diretos referência 2610 Blusa Carmela (Em R\$/unid.)	76
Quadro 31: Resumo dos custos de materiais diretos dos produtos fabricados (Em R\$/unid)	77
Quadro 32: Cálculo dos valores de depreciação mensal - (Em R\$)	79
Quadro 33: Alocação da depreciação aos produtos considerados no estudo (Em R\$)	80
Quadro 34: Tempo de fabricação da mão de obra em min. e valor do custo - (Em R\$/Unid).	81
Quadro 35: Custo total de fabricação dos produtos fabricados - (Em R\$/unid)	82
Quadro 36: Venda e lucro em R\$ meses janeiro/março 2014	83
Quadro 37: Margem de contribuição unitária em R\$.	84
Quadro 38: Venda total dos meses de janeiro/março 2014	85
Quadro 39: Total dos custos variáveis em R\$	85
Quadro 40: DR Valores em R\$	86
Quadro 41: Comparativo dos preços efetuados pela indústria e calculados no estudo em R\$/unid.	86

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

CIF – Custos Indiretos de Fabricação

MC – Margem de Contribuição

Min – Minutos

MOD – Mão de Obra Direta

MD – Matéria-Prima

REF – Referência

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.2 Identificação e justificativa do problema	17
1.3 Objetivos.....	18
1.3.1 Objetivo geral	18
1.3.2 Objetivos específicos.....	18
2 REFERENCIAL TEÓRICO	19
2.1 O surgimento dos custos	19
2.1.1 A evolução de custos	20
2.2 Contabilidade e a gestão de custos	21
2.2.1 A função da contabilidade de custos	21
2.2.2 O objetivo da contabilidade de custos	22
2.2.3 A gestão de custos	23
2.2.4 Definições e conceitos	25
2.3 Classificação de custos.....	26
2.3.1 Direto	26
2.3.2 Indireto	27
2.3.3 De transformação ou conversão	27
2.3.4 Fixos	28
2.3.5 Variáveis.....	28
2.3.6 Semifixos	29
2.3.7 Semivariáveis	30
2.4 Classificações de sistemas de custeio.....	31
2.4.1 Custeio por absorção	32
2.4.2 Custeio direto ou variável.....	34
2.4.3 Custeio-padrão.....	36
2.4.4 Custo de aquisição	36
2.4.4.1 Impostos recuperáveis (IPI E ICMS)	38
2.4.4.2 CIF e FOB	40

2.4.5 Critério de avaliação de estoque	41
2.4.5.1 Custo médio ponderado móvel	41
2.4.5.2 Custo médio fixo	42
2.4.5.3 PEPS	43
2.4.5.4 UEPS	44
2.5 Depreciação	45
2.5.1 Método linear.....	46
2.5.2 Método das unidades produzidas.....	46
2.5.3 Método das horas de trabalho	47
2.6 Elementos de custos	47
2.7 Formação de preços.....	50
2.7.1 Formação de preços com base em custos	50
2.7.2 Custeio variável na fixação do preço de venda	51
2.8 Ponto de equilíbrio	52
2.8.1 O ponto de equilíbrio contábil	53
2.8.2 O ponto de equilíbrio econômico	54
2.8.3 O ponto de equilíbrio financeiro.....	55
2.9 Margem de contribuição	56
2.10 Margem de segurança operacional	57
2.11 Demonstração do resultado	58
3 METODOLOGIA.....	61
3.1 Delineamento da pesquisa.....	61
3.2 População e amostra.....	62
3.3 Coleta de dados	63
3.4 Análise dos dados.....	63
3.5 Variáveis.....	64
4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	66
4.1 Caracterização da empresa.....	66
4.2 Enquadramento fiscal e tributário.....	67
4.2.1 Fluxograma de produção: desenho e descrição	67
4.2.2 Gasto total da empresa no período de Janeiro/Março-2014. (Em R\$)	70
4.2.3 Valor dos custos indiretos e despesas incorridas.....	70

4.2.4	Custo de aquisição dos materiais diretos	73
4.2.5	Cálculo dos valores de depreciação mensal	78
4.2.6	Cálculo dos valores da mão de obra	80
4.2.7	Cálculo do custo total de cada produto.....	81
4.2.8	Mapa do preço de venda e lucro	82
4.2.9	Mapa da margem de contribuição	83
4.2.10	Ponto de equilíbrio	84
4.2.11	Demonstração do resultado	85
4.3	Sugestões e recomendações	87
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	89
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	91

1 INTRODUÇÃO

A busca por melhores condições de trabalho, a maximização dos lucros e a redução de custos, permitiu inovações que cada vez mais são visíveis a toda à sociedade através do estudo da gestão de custos, que mostra evolução em função da utilização de sistema de custos muito bem definidos.

Segundo Dutra (2003), o consumo de bens e a utilização de serviços são necessários para a condição humana, muito antes do surgimento do papel; antigos usavam pedras e paredes de cavernas para pintar seu patrimônio, seus bens não eram beneficiados e sim, recursos naturais e suas roupas eram exclusivas de pele de animais.

O mundo globalizado tem trazido desafios constantes para as empresas, e o segmento têxtil sofreu inúmeras mudanças desde seu crescimento acelerado gerado pela revolução industrial que iniciou no século XVIII. Junto a isso o conceito de trabalho também mudou com o passar dos anos.

A precariedade do trabalho do início da revolução não é mais o mesmo, pois hoje as condições de trabalho são melhores, porém, tudo isso demandou muito esforço de líderes trabalhistas, pois se tem visto que a indústria têxtil atual possui muitos recursos advindos da experiência dos anos (DUTRA, 2003).

O seguimento têxtil ganha inovações a cada dia, pois novas máquinas são construídas com o uso de tecnologia de ponta, mais modernas e rápidas. A busca por novos mercados também se tornou mais fácil, com o uso dos meios modernos de comunicação favoreceu um mercado mais competitivo.

O mundo dos negócios cresce em nível acelerado e a gestão tornou-se indispensável neste contexto, logo, o gerenciamento de custos de produção tem um papel importante e, definir o melhor método de custos de produção, pode aumentar ou diminuir o tempo de vida de uma empresa no mercado. Além disso, sua qualidade pode ser melhor, mas se seu preço

não for competitivo, perderá espaço no mercado (HENDRIKSEN; BREDÁ, 1999 apud DUTRA 2003).

A indústria têxtil que está voltada à produção em massa, busca constantemente aprimorar-se, bem como, procura por novas técnicas que a façam produzir mais com menos custos e, ter um centro de custos bem organizado auxilia a empresa na distribuição destes custos.

Conhecer a gestão estratégia de custos da empresa faz com que o gestor tome decisões mais acertadas relacionadas a todos os processos, obtenha informações do todo da empresa com uma visão sistêmica e, buscando o constante aperfeiçoamento, gera, portanto, inúmeros benefícios aos usuários internos e externos.

Assim, a contabilidade de custos necessita de sistemas auxiliares para realizar seu trabalho com maior precisão e, ao mesmo tempo, gerar relatórios que dão suporte para a área gerencial.

Para uma melhor distribuição dos custos de uma empresa existem algumas classificações que são utilizadas para facilitar os trabalhos, como custo direto ou indireto, custo fixo ou variável, estes custos auxiliam a formação do custo do produto, sendo que os sistemas de custeio fazem a distribuição dos custos, ou a sua absorção pelo produto que está sendo transformado.

Também faz parte disso, a avaliação dos estoques, pois esta deve ser considerada para se ter controle do que é consumido, produzido e do que pode ser vendido.

Assim como se considera de grande importância para se definir a fabricação ou não de um produto, o seu preço de venda, sendo que alguns pontos precisam ser definidos, como: o custo de oportunidade e o ponto de equilíbrio; a margem de contribuição e de segurança operacional e os custos que serão necessários para aquisição de matérias-primas.

Na consecução deste estudo, apresenta-se esta introdução, identificação e justificativa do problema de pesquisa, bem como, o próprio problema de pesquisa a ser respondido na finalização do mesmo.

A seguir, descrevem-se os fundamentos teóricos, a metodologia utilizada, bem como se apresentam os resultados obtidos, analisando-os e elaborando sugestões à empresa em estudo.

Finalizando-o, apresentam-se igualmente a bibliografia que deu suporte teórico e prático ao estudo proposto.

1.2 Identificação e justificativa do problema

O mundo globalizado tem enfrentado desafios cada vez maiores, com tanta informação tudo se torna mais competitivo, e as empresas buscam o melhor para manterem-se no mercado; o gerenciamento de custos é cada vez mais adotado pelas empresas para se mostrar a um mercado cada vez mais competitivo.

Estudar os custos de uma peça de roupa traz a possibilidade de entender melhor este cenário econômico, que fascina tanto o universo feminino, pois o não uso da ferramenta de gestão de custos acarreta em problemas na formação de preços, especialmente da indústria têxtil do interior do Estado do Rio Grande do Sul em estudo neste trabalho.

Entende-se que o uso da gestão de custos poderá facilitar aos gestores da empresa, a identificação de informações de custos de produção, a observação e o monitoramento gerencial destes, repassando informações necessárias a outros setores da empresa, assim como aos gestores. Desta forma, justifica-se o estudo realizado, que visou contribuir nas tomadas de decisões com informações úteis e precisas.

Diante do exposto, procurou-se responder ao longo do estudo a seguinte questão de pesquisa:

Quais custos são identificados em uma indústria têxtil para a produção de seus produtos e quais procedimentos de gestão são desenvolvidos à formação de preços e às tomadas de decisões organizacionais?

1.3 Objetivos

O mercado competitivo do setor têxtil sofre modificações constantes e a melhor utilização de seus recursos próprios pode ser um diferencial neste mercado.

Diante desta constatação, para a realização deste estudo, determinaram-se os objetivos geral e específicos a seguir:

1.3.1 Objetivo geral

Identificar, calcular e analisar os custos de uma indústria têxtil que produz roupas femininas para auxiliar na formação de preços e tornar mais fácil a tomada de decisão.

1.3.2 Objetivos específicos

- Descrever o fluxograma de produção da empresa em estudo;
- Identificar os custos de aquisição dos insumos utilizados;
- Identificar os custos diretos e indiretos;
- Identificar as despesas fixas e variáveis;
- Identificar o sistema de custo adotado pela empresa;
- Calcular o custo unitário dos produtos, o preço de venda e a margens de contribuição;
- Calcular o ponto de equilíbrio para a empresa e
- Realizar comparativos entre os valores reais e calculados.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A história de custos pode fascinar e ao mesmo tempo mostrar caminhos para uma gestão efetiva dos custos de uma instituição. A evolução dos fundamentos básicos de custos trouxe inovação e revolução organizacional, sendo que neste contexto se descobre novos procedimentos e técnicas para o cálculo do custo real de um produto.

2.1 O surgimento dos custos

A origem da contabilidade surgiu com a evolução da pré-história; os antigos já utilizavam mecanismos para realizar um levantamento de seus bens, ao que vem afirmado por Hansen e Mowen (2003) que neste tempo “As pedras eram símbolos usados por fazendeiros pré-históricos para contarem e manterem um registro de seus bens”. Segundo o autor após este primeiro estágio, o comércio se intensificou e os proprietários precisavam de um sistema melhor, que pudessem acompanhar a troca econômica.

Foi nesta época, que Frei Lucas Pacioli, um monge italiano, inventou a escrituração contábil por partidas dobradas, pode-se dizer que aí iniciou um grande passo para a contabilidade atual, pois ainda hoje o método das partidas dobradas é utilizado.

Através da Revolução Industrial foi que a contabilidade de custos cresceu rapidamente. Conforme Hansen e Mowen (2003), a manufatura não mais era doméstica, mas sim em parques fabris, as grandes empresas necessitavam de recursos financeiros para continuar a sua evolução, tanto individual quanto de bancos e, assim, desenvolveu-se a forma corporativa de negócios. Para isso, os proprietários e gestores precisavam ser diferentes.

Demonstrações financeiras consistentes e auditorias assumiram um papel importante. A contabilidade de custos se desenvolveu em um ambiente caracterizado pelo aumento da mecanização e padronização.

Portanto, a contabilidade de custos define-se como um importante registro de informações e transmissão de informações relevantes, usando os princípios da contabilidade para transformar suas operações e a buscar informações dos mais diversos setores, organizando-as de forma sistêmica, arquivando-as para serem usadas, quando necessário. (LEONE, 2011).

Dessa forma, a contabilidade de custos surgiu diante da necessidade apontada pela Revolução Industrial, para a qual era imprescindível saber qual o real custo de produção de um produto, sua utilização para tomada de decisões. “O novo bem criado era resultante da agregação de diferentes materiais e esforços de produção, constituindo o que se convencionou chamar de custo de produção ou fabricação” (BRUNI; FAMÁ, 2011, p. 22).

2.1.1 A evolução de custos

Conforme Martins (2010), a contabilidade de custos seria uma maneira dos contadores e auditores resolverem seus problemas de mensuração monetária de estoque e de resultado, por muito tempo não teve evolução como uma ferramenta de gestão.

Para Hansen e Mowen (2003) o atual cenário econômico criou a necessidade de uma reestruturação da gestão de custos. A pressão da competição mundial, os avanços na tecnologia da informação e as mudanças nas indústrias alteraram a economia, isso, mudou a maneira dos fabricantes dos EUA operarem seus negócios. Assim, com tantas mudanças, o setor de custos se inovou e a gestão de custos se renovou, nasceu o sistema baseado em atividades.

Ainda para este mesmo autor, o foco da contabilidade gerencial foi ampliado para que os gestores atendessem a necessidade dos clientes, e gerir a “cadeia de valores”. Para a contabilidade gerencial é muito importante considerar o tempo, a qualidade e a eficiência.

A contabilidade de custos pode-se dizer cresceu em meio a Revolução Industrial, pois a necessidade da contabilização dos custos existentes no novo conceito de mercado era necessária para acompanhar os avanços da Revolução Industrial conforme afirma Martins (2010).

2.2 Contabilidade e a gestão de custos

A contabilidade de custos gera relatórios, que são utilizados tanto para controles, quanto para a tomada de decisões pelos gestores.

2.2.1 A função da contabilidade de custos

Com a tecnologia da informação, encontraram-se soluções bem rápidas e satisfatórias e neste novo campo a contabilidade de custos tem duas funções relevantes: “o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisões” (MARTINS, 2010, p. 21).

Vanderbeck e Nagy (2003) consideram que a contabilidade de custos transmite informações gerenciais dos produtos fabricados por uma dada empresa, e também seus relatórios são utilizados pela contabilidade financeira e depois destinados à administração.

De acordo com Martins (2010, p. 21):

No que diz respeito ao controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos.

Ainda de acordo com Martins (2010, p. 22):

[...] no que tange à decisão, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção etc.

De acordo com Bruni e Famá (2011, p. 23) a contabilidade de custos deve ser dividida em três itens:

O primeiro é a determinação do lucro, elemento importante para determinar um preço de venda competitivo, com lucro, “É preciso saber quanto realmente um produto custa para se saber quanto de lucro ele proporciona para a empresa”. (BRUNI; FAMÁ, 2011, p. 23).

O segundo é o controle das operações determinante para a empresa saber quanto e quando comprar, “É preciso controlar estoques, para saber quando comprar, e negociar o melhor preço por quantidade adquirida, sem por em risco as atividades da empresa”. (BRUNI; FAMÁ, 2011, p. 23).

O terceiro é a tomada de decisões indispensável para decidir o primeiro e o segundo, “Auxilia a produção, formação de preços, decisão de compra, quando e como comprar”. (BRUNI; FAMÁ, 2011, p. 23).

2.2.2 O objetivo da contabilidade de custos

A contabilidade de custos preocupa-se em estudar todos os seguimentos de distribuição para ser capaz de produzir informações gerenciais de custos úteis para tomada de decisões. (LEONE, 2011).

Martins (2010) enfatiza que a contabilidade de custos tem um papel muito importante, pois é ela que alimenta as informações que são importantes tanto no curto como ao longo prazo, para se introduzir ou cortar um produto que vai ser fabricado ou o que já está sendo fabricado, assim administra-se melhor o preço de venda, compra de matérias primas.

2.2.3 A gestão de custos

Para Hansen e Mowen (2003, p. 28) a gestão de custos revela informações aos usuários internos. “Especificamente, a gestão de custos identifica, coleta, mensura, classifica e relata informações que são úteis aos gestores para o custeio (determinar quanto algo custa), planejamento, controle e tomadas de decisão”.

Hansen e Mowen (2003, p. 423) ainda afirmam que as

[...] tomadas de decisão que afetam a posição competitiva de uma empresa a longo prazo devem considerar explicitamente os elementos estratégicos de uma decisão. Os elementos estratégicos mais importantes para uma empresa são o seu crescimento e a sua sobrevivência a longo prazo. Assim, a tomada de decisão estratégica é o ato de escolher entre estratégias, que fornece(m) uma garantia razoável de crescimento e sobrevivência a longo prazo para uma empresa. Ganhar uma vantagem competitiva é a chave para atingir essa meta. A gestão estratégica de custos é o uso de dados de custos para desenvolver e identificar estratégias superiores que produzirão uma vantagem competitiva sustentável.

Logo para estes autores, Hansen e Mowen (2003), a contabilidade de custos necessita de planejamento, para se ter este planejamento é necessário ter um objetivo e um método para se chegar a este. O plano para se alcançar este objetivo pode ser um melhor contato com fornecedores, identificar defeitos e suas causas, pois muitas situações podem ser resolvidas com um planejamento correto e sua execução competente.

Hansen e Mowen (2003, p. 39-40) destacam que a contabilidade de custos necessita de planejamento, execução e controle. Todas estas informações geradas pelo controle de custos, servem para avaliar ou corrigir a execução do trabalho. Esta avaliação chama-se de feedback, e pode dar continuidade ou terminar com o plano se for desfavorável, tornando-se muito importante, para se ter sucesso empresarial. Portanto, este “Feedback é uma parte crítica da função de controle”.

Para demonstrar a gestão de custos, segue a figura 1.

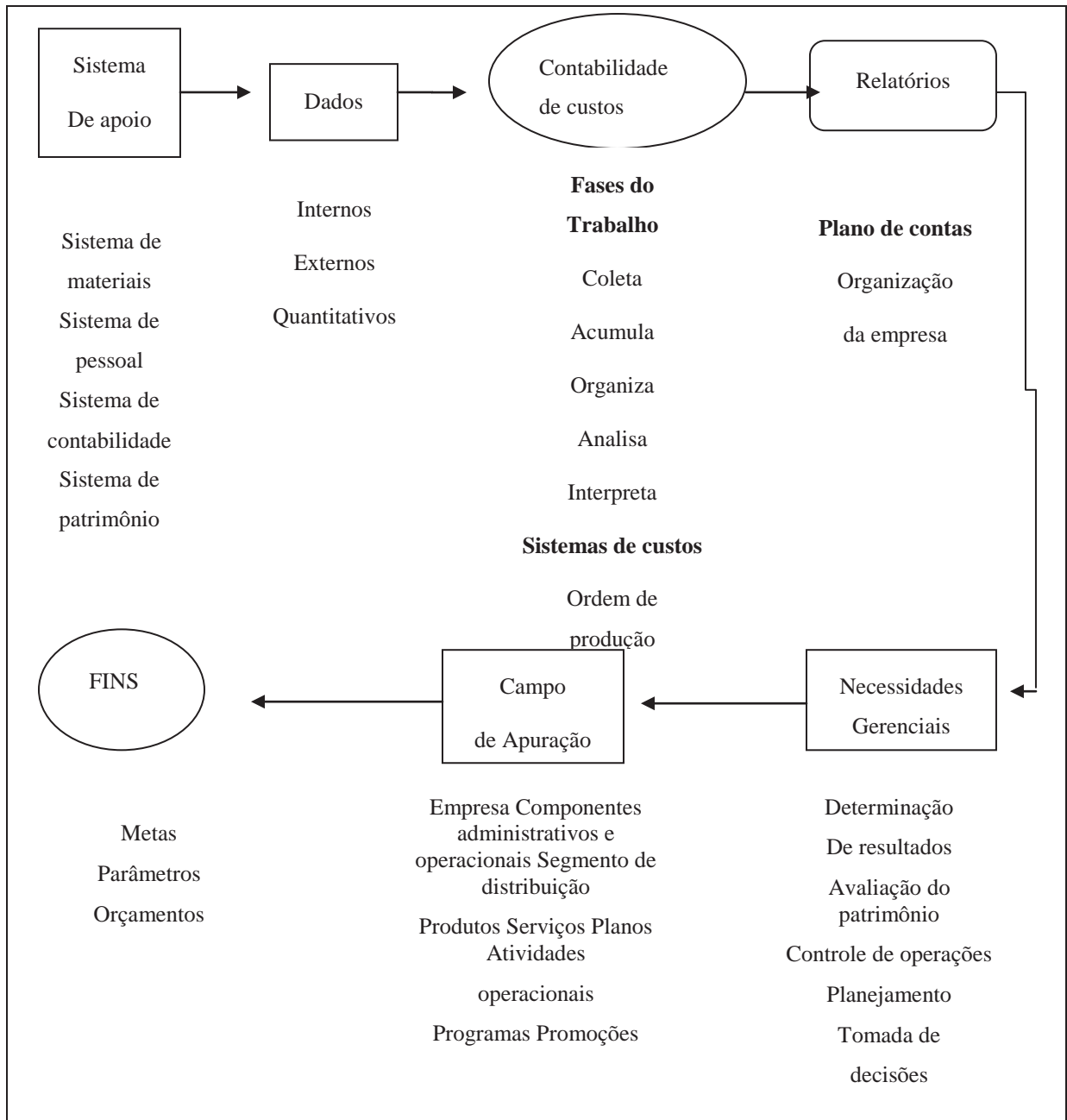


Figura 1: Visão gerencial de custos

Fonte: Leone (2011, p. 45).

Leone (2011) mostra através da figura 1 p.45 como o gerenciamento de custos pode ser dividido para ser melhor utilizado. A divisão em sistemas e funções traz benefícios aos usuários e os relatórios ficam mais simples e fáceis de entender; o trabalho dividido gera benefícios também aos colaboradores responsáveis pelos mesmos, e cada um sabe sua responsabilidade dentro do setor em que atua.

2.2.4 Definições e conceitos

Para entender melhor a formação de custos é preciso usar alguns termos da contabilidade geral, os quais serão mensurados através dos estudos de Bruni e Famá (2011):

Os gastos e dispêndios: “Consistem no sacrifício financeiro que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer”. (BRUNI; FAMÁ, 2011, p. 23).

Os investimentos: “Representam gastos ativados em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos”. (BRUNI; FAMÁ, 2011, p. 23).

Os custos são gastos com matéria-prima e outros gastos utilizados na fabricação:

Representam os gastos relativos a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços. Portanto, estão associados aos produtos ou serviços utilizados pela entidade. Como exemplos de custos podem ser citados os gastos com matérias-primas, embalagens, mão de obra fabril, aluguéis e seguros de instalações fabris etc... (BRUNI; FAMÁ, 2011, p. 23).

As despesas são bens ou serviços consumidos direta ou indiretamente para a geração de receitas: “Correspondem a bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas. Não estão associados à produção de um produto ou serviço”. (BRUNI; FAMÁ, 2011, p. 23).

O desembolso é realizado independentemente de: “Consistem no pagamento do bem ou serviço, independentemente de quando o produto ou serviço foi ou será consumido. É importante ressaltar que a contabilidade registra os fatos de acordo com o princípio da competência”. (BRUNI; FAMÁ, 2011, p. 23).

As perdas são despesas não esperadas pela entidade, podem ocorrer por motivos não previstos:

Representam bens ou serviços consumidos de forma anormal. Segundo o princípio contábil da competência, receitas, despesas, e custos são registrados no momento em que são realizados ou incorridos. Da mesma forma, se uma empresa comercial efetua uma venda com prazo longo, o registro e a comercialização da receita ocorrem no momento da venda – independentemente de quando ocorrerá e efetivo recebimento. Recebimentos e desembolsos devem ser contabilizados segundo regime de caixa. (BRUNI; FAMÁ, 2011, p. 23).

Assim entende que os conceitos utilizados para formação de preços, e que são fortemente utilizados pelos gestores na contabilidade de custos.

2.3 Classificação de custos

A classificação de custos depende da forma de interesse e da metodologia empregada, segundo Bruni e Famá (2011, p. 29):

Os sistemas, formas e metodologias aplicados no controle e gestão de custos podem ser classificados em função da forma de associação dos custos aos produtos elaborados (unidade do produto), de acordo com a variação dos custos em relação ao volume de produtos fabricados (comportamento em relação ao volume), em relação aos controles exercidos sobre custos (controlabilidade), em relação a alguma situação específica (decisões especiais) e em função da análise do comportamento passado (base monetária).

Diante disso, os custos de produção podem ser classificados de acordo com a quantidade de produção, seu comportamento em relação ao volume, quanta matéria-prima é necessária para sua produção, controle de custos, e análise do mercado.

2.3.1 Direto

Conforme Martins (2010, p. 48), ao medir a quantidade utilizada para a fabricação do produto com exatidão, podendo ser em quilogramas, a mão de obra utilizada em horas, o consumo da energia elétrica, obtém-se um custo direto, que facilmente pode ser introduzido no custo do produto.

Bruni e Famá, (2011, p. 29), salientam o custo direto como os que “Consistem nos materiais diretos usados na fabricação do produto e mão de obra direta. Apresentam a propriedade de serem perfeitamente mensuráveis de maneira objetiva”.

2.3.2 Indireto

Martins (2010, p. 49) considera que a custos indiretos “não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária”. Portanto, nesta classificação de custos não é possível medir a quantidade dos produtos ou serviços utilizados com exatidão, para produção de determinado produto.

Bruni e Famá (2011, p. 29), notam que custos indiretos “necessitam de aproximações, isto é, algum critério de rateio, para serem atribuídos aos produtos”.

Segundo Vanderbeck (2003, p. 23):

Os custos indiretos de fabricação são conhecidos por vários nomes – ônus de fábrica, despesa de manufatura, custos indiretos, gastos gerais de fabricação e despesas de fábrica - e incluem todos os custos relacionados à fabricação de um produto exceto materiais diretos e mão de obra direta. Assim, os custos indiretos de fabricação incluem materiais indiretos, mão de obra indireta e outras despesas de manufatura, como a depreciação do edifício e de máquinas e equipamentos de fábrica, suprimentos, aquecimento, iluminação, energia, manutenção, seguro, impostos e custos relacionados a folha de pagamento. Com as fábricas se tornando cada vez mais automatizadas, os custos indiretos de fabricação, como porcentagem do custo total de fabricação, têm aumentado drasticamente.

2.3.3 De transformação ou conversão

Martins (2010, p. 51) comenta que custos de transformação são a “soma de todos os custos de produção, exceto os relativos às matérias-primas e outros eventuais adquiridos e empregados sem nenhuma modificação pela empresa (componentes adquiridos prontos)”, ou seja, estes custos são os que são realizados dentro da fábrica.

O custo de transformação é o custo real de produção, conforme descreve Leone (2011, p. 69) “É a soma da mão de obra direta e das despesas indiretas de fabricação”. Esta soma representa o esforço da empresa para transformação do material em produto acabado.

2.3.4 Fixos

Os custos fixos são aqueles custos que independem da quantidade produzida, ou seja, “independentemente de aumentos ou diminuições naquele mês do volume elaborado de produtos”. (MARTINS, 2010, p. 50).

Para melhor observar os custos fixos segue abaixo figura 2.

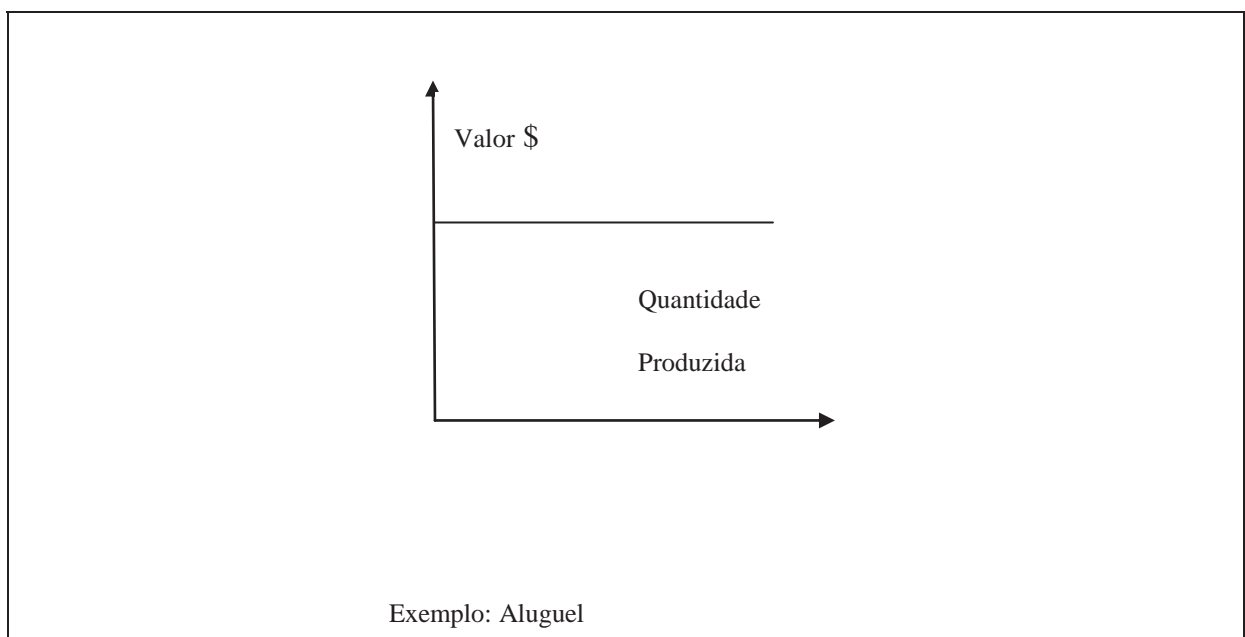


Figura 2: Custos fixos

Fonte: Bruni e Famá (2011, p. 31).

Pode-se verificar que o valor de custos fixos não depende da quantidade produzida, o valor se mantém fixo, como exemplo tem-se o valor de aluguel que é o mesmo.

2.3.5 Variáveis

Os custos variáveis são aqueles custos que mudam em consonância à quantidade de matéria-prima utilizada e quantidade de produto final que se quer produzir, logo, “quanto maior a quantidade produzida, maior seu consumo” (MARTINS, 2010, p. 9).

Para facilitar a visualização dos custos variáveis segue figura 3.

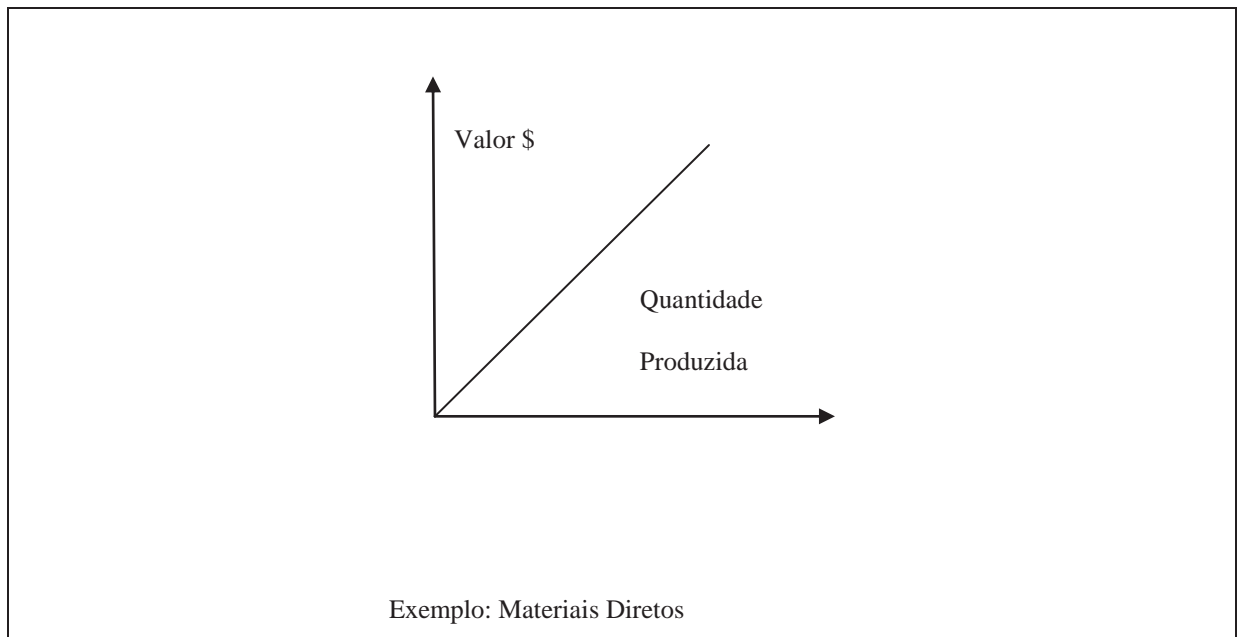


Figura 3: Custos variáveis

Fonte: Bruni e Famá (2011, p 31).

Fica evidente que com a representação gráfica acima que os custos são variáveis em função da quantidade produzida, quanto maior a quantidade maior os custos.

2.3.6 Semifixos

Segundo Bruni e Famá (2011) nesta classificação dos semifixos, os custos possuem um patamar estabelecido, toda vez que o consumo de um produto permanecer abaixo do estabelecido o custo é fixo, mas quando ele excede o valor torna-se variável de acordo com seu consumo.

A seguir a figura 4 busca demonstrar os custos semifixos.

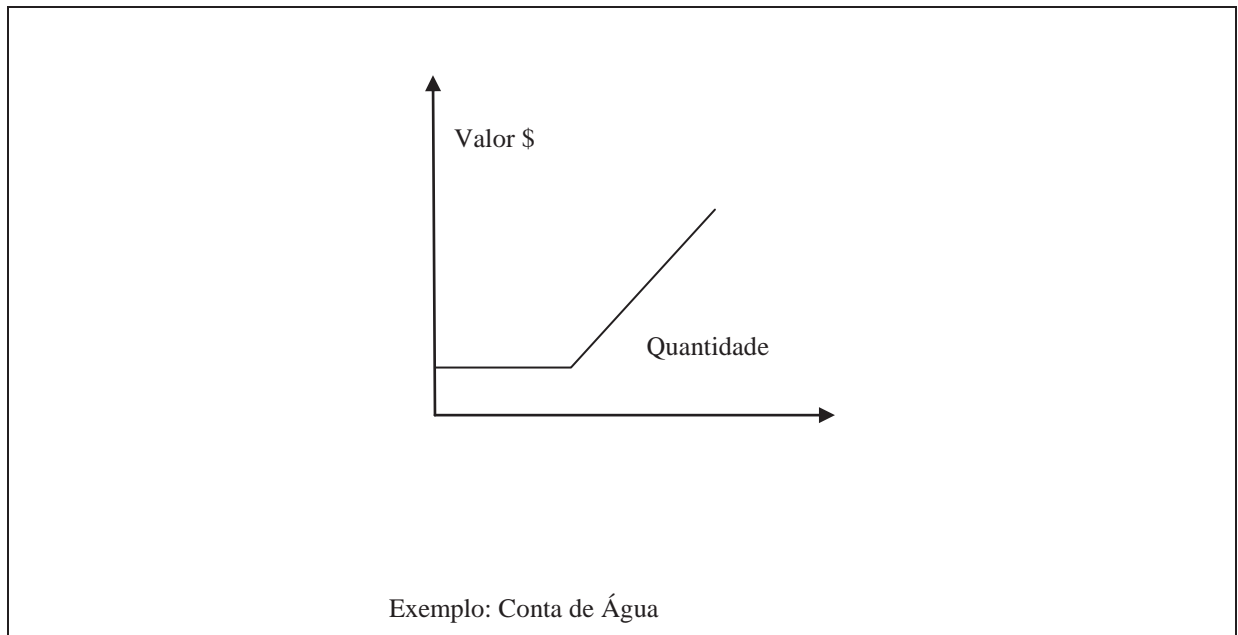


Figura 4: Custos semifixos

Fonte: Bruni e Famá (2011, p. 31).

O gráfico, da figura 4, mostra que até determinada quantidade de produção o valor de custo mantém-se o mesmo, mas quando a produção cresce o custo que era fixo torna-se variável.

2.3.7 Semivariáveis

Conforme Bruni e Famá (2011, p. 31) os custos semivariáveis correspondem a custos variáveis, porém que não acompanham a quantidade de produção, “mas aos saltos, mantendo-se fixos dentro de certos limites. Quando o patamar é excedido, porém, os gastos variam, assumindo um novo patamar”.

Segundo Leone (2010) os custos semivariáveis são os que são fixos e variáveis em algum período, possuem as duas classificações juntas, sendo até um valor estabelecido fixo e após variável, sempre é necessário avaliar por métodos matemáticos ou estatísticos a presença das duas classificações.

A figura 5 apresenta os custos semivariáveis.

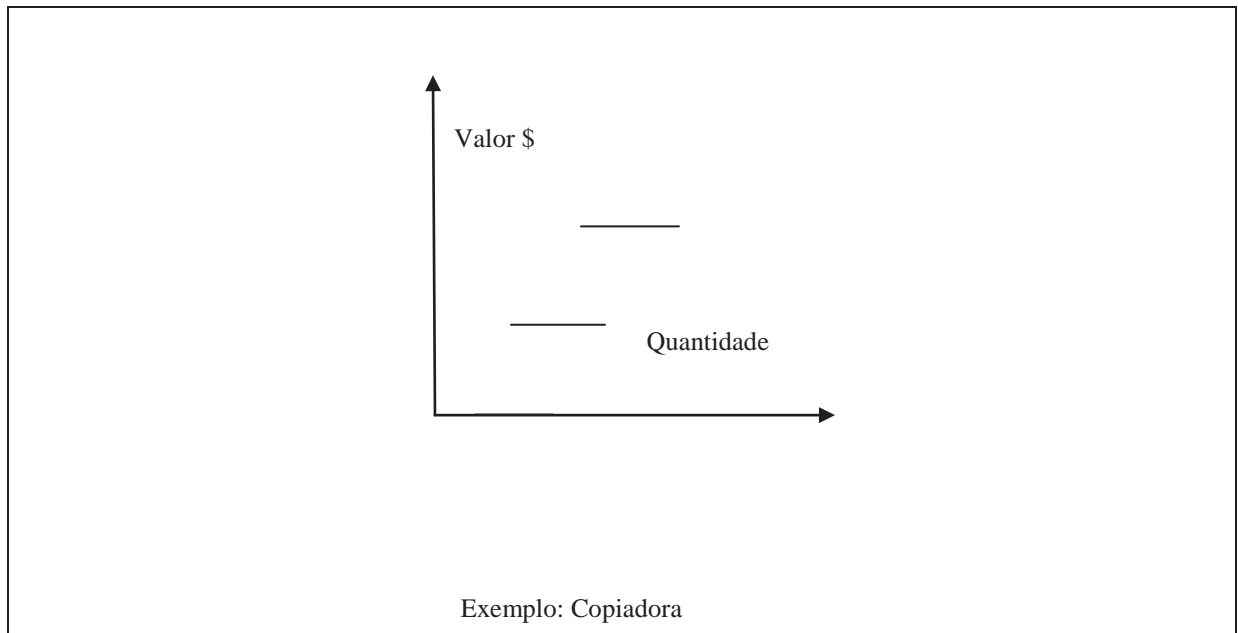


Figura 5: Custos semivariáveis
Fonte: Bruni e Famá (2011, p. 31).

No gráfico acima os custos são variáveis, mas não crescem conforme a produção.

2.4 Classificações de sistemas de custeio

Custear é apurar custos e a “apuração de custos representa todo o trabalho da contabilidade de custos, desde o planejamento da coleta (e a coleta propriamente dita) dos dados até a prestação da informação gerencial de custos” (LEONE, 2012, p. 49).

Os sistemas de custeio mostram a maneira como os custos são registrados e transferidos internamente dentro da empresa, conforme descreve Bruni e Famá (2011). Esta classificação auxilia os custos de estoque em andamento e de produtos acabados.

Segundo Bruni e Famá (2011) os sistemas de custeio possuem diversas classificações. Vejamos o quadro a seguir:

Característica	Classificação
Mecânica de acumulação	<p>Ordem específica: quando são transferidos para determinadas solicitações de fabricação. Adequado para empresas que produzem bens ou serviços sob encomenda, apresentam demanda intermitente ou fabricação de lotes com características próprias.</p> <p>Processo: quando a empresa é caracterizada por apresentar produção contínua, com produtos apresentados em unidades idênticas, produção em massa e demanda constante.</p>
Grau de absorção	<p>Por absorção: quando os custos indiretos são transferidos aos produtos ou serviços.</p> <p>Direto: quando, no cálculo do custo dos produtos ou serviços produzidos, apenas os custos diretos – isto é, os que estão associados de forma aos produtos – são incorporados. Custos indiretos são considerados periódicos e lançados diretamente no Demonstrativo de Resultado do Exercício, não sendo incorporados ao cálculo do custo dos produtos e serviços.</p>
Momento de apuração	<p>Pós-calculados: equivalem aos custos reais apurados no final do período.</p> <p>Pré-calculados: representam o custo alocado ao produto mediante taxas predeterminadas de CIF, elaboradas com base na média dos CIFs passados, em possíveis mudanças futuras e no volume de produção.</p> <p>Padrão: custo cientificamente predeterminado, constituindo base para avaliação do desempenho efetivo. Representa o quanto o produto deveria custar.</p>

Quadro 1: Classificações dos sistemas de custeio

Fonte: Bruni e Famá (2011, p. 33).

A classificação do quadro 1 mostra como é feita a distribuição interna dentro da empresa de peças em produção, para peças prontas para a revenda, mostra a diferença entre produção em massa e por ordem, e identifica maneiras diferentes de alocação de custos nestas peças.

2.4.1 Custeio por absorção

O método de custeio por absorção, de acordo Dutra (2003 p. 226), é conhecido também por custeio pleno ou integral quando a empresa busca apuração do resultado é o mais usado “e consiste em associar aos produtos e serviços os custos que ocorrem na área de elaboração”. Este custeio aceita todos os custos usados na fabricação, mas não considera as despesas parte dos estoques.

Na figura a seguir identifica-se o custeio por absorção.

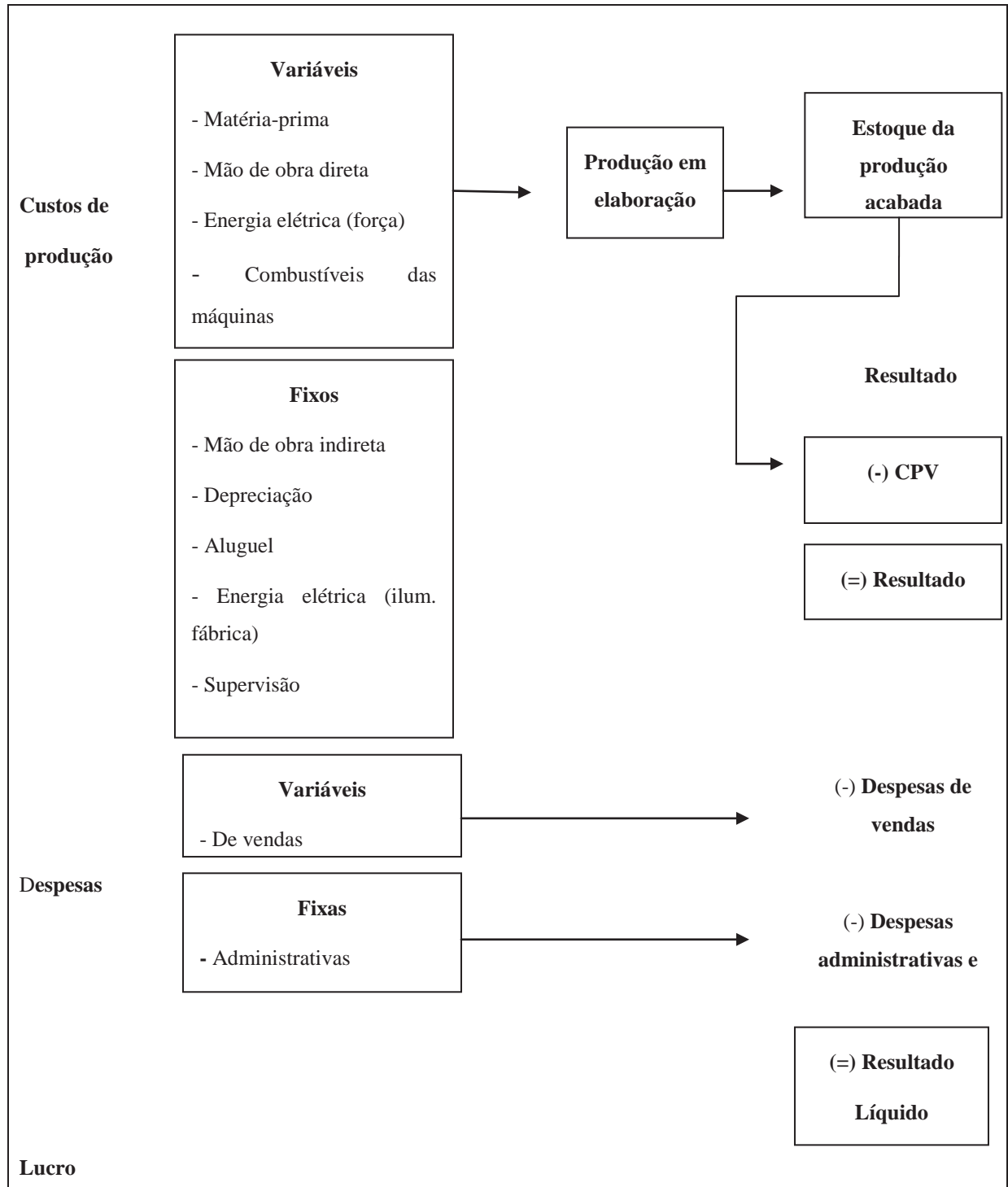


Figura 6: Quadro esquemático do custeio por absorção

Fonte: Dutra (2003, p. 226).

Observa-se na figura 6 que todos os custos utilizados na produção são absorvidos pelos produtos produzidos.

2.4.2 Custeio direto ou variável

Para Dutra (2003, p. 229) o custeio direto se baseia na margem de contribuição que é “conceituada como a diferença entre o total da receita e soma dos custos e despesas variáveis, e possui a faculdade de tornar bem mais facilmente visível a potencialidade de cada produto para absorver custos fixos e proporcionar lucro”.

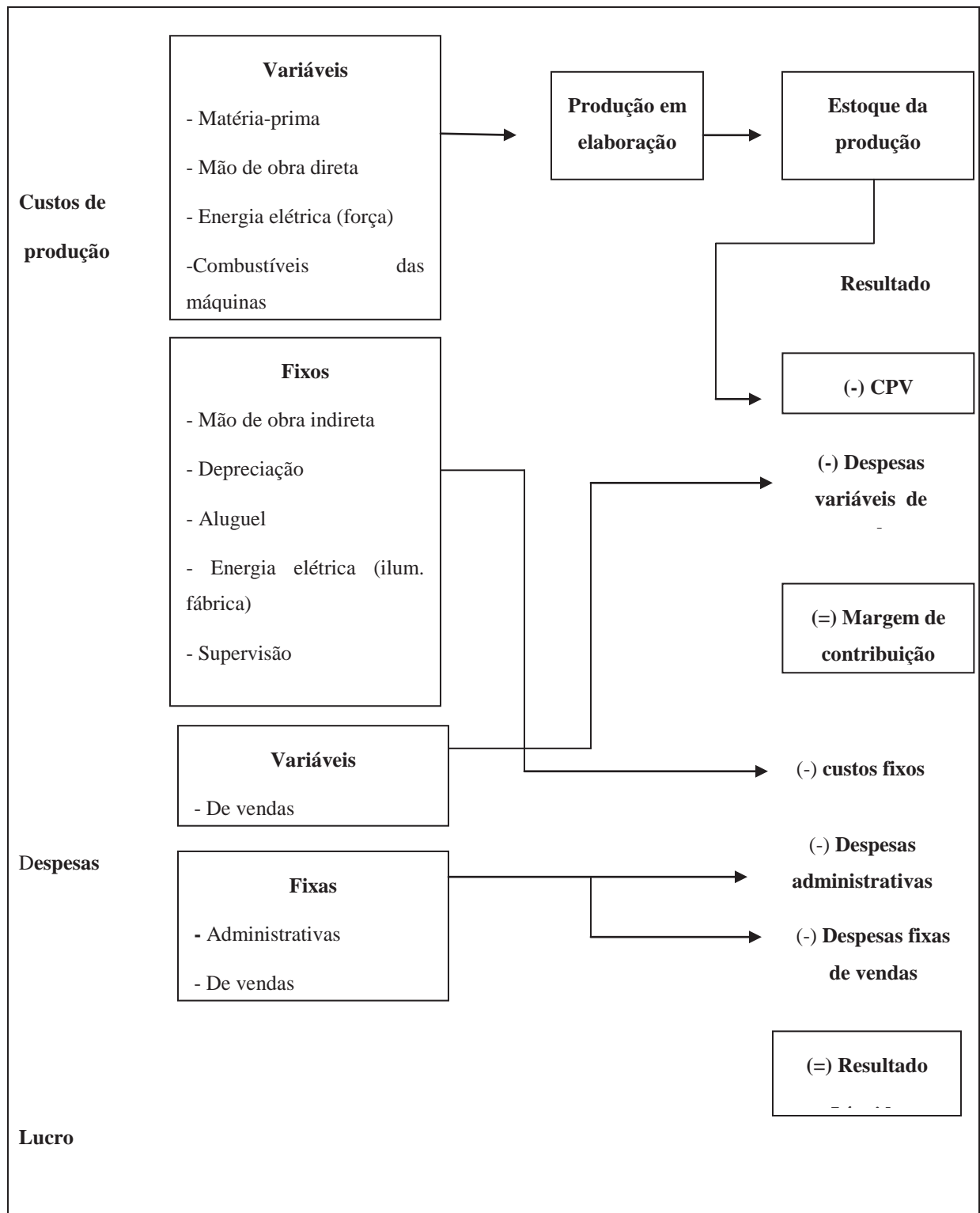


Figura 7: Quadro esquemático do custeio direto

Fonte: Dutra (2003, p.231).

O custeio direto aloca diretamente os custos variáveis à produção, conforme se observa na figura 7.

Desse modo, a margem de contribuição “mostra como cada um desses produtos contribui para, primeiramente, amortizar os custos e despesas fixas e, depois, formar propriamente o lucro”. Ainda conforme o mesmo no custeio direto “os custos e despesas fixas são considerados como prejuízo”, pois enquanto a produção está parada não gera receita (DUTRA, 2003, p. 231).

2.4.3 Custeio-padrão

O custeio-padrão é um orçamento realizado antes das despesas serem concretizadas, utilizado para se ter base ao que será utilizado no produto. Ao que Dutra (2003, p 236) destaca que o custeio padrão não é muito utilizado pelos profissionais. Mesmo assim, o custo-padrão é “de grande utilidade na determinação dos orçamentos e dos preços de venda dos produtos e serviços antes de se efetivar sua elaboração”.

2.4.4 Custo de aquisição

Os autores Peres Junior, Oliveira e Guedes Costa (2009, p. 39) abordam que “o custo das mercadorias e materiais adquiridos deve incluir todos os gastos necessários para que a mercadoria ou material chegue ao estabelecimento da empresa compradora”, com isso, eles deixam claro que todo gasto a mais do que a mercadoria, deve ser incluído no seu preço de custo, como se observa no exemplo a seguir:

	R\$
Valor pago ao fornecedor	1.000
Fretes pagos ao transportador	50
Prêmio de seguro sobre fretes	30
Custo de aquisição	1.080

Quadro 2: Exemplo 1

Fonte: Peres Junior, Oliveira e Guedes Costa (2009, p 39).

Nota-se que o frete e o prêmio de seguro foram inclusos nos gastos de aquisição da mercadoria, pois estão integrando o seu custo.

Em conformidade ao exemplo dado, é correto fazer o seguinte lançamento contábil:

Contas	Débito	Crédito
Estoque	1.080	
Caixa ou Bancos		1.080

Quadro 3: Exemplo 2

Fonte: Peres Junior, Oliveira e Guedes Costa (2009, p 39).

Padoveze (2005, p. 6) ressalta que a produção industrial envolve muito mais insumos do que a produção comercial, pois a comercial possui o custo de aquisição de mercadoria para revenda, enquanto que a produção industrial possui o custo de “matéria-prima, outros componentes, materiais auxiliares, além da utilização da mão-de-obra [sic] para elaborar os produtos”. Todo esse trabalho necessita de “equipamentos e de serviços de apoio para executar as tarefas necessárias para construir os produtos”. As máquinas por sua vez sofrem depreciação surgindo os “custos de depreciação das máquinas e equipamentos, os custos de energia e outras despesas para facilitar o trabalho da mão-de-obra [sic]”.

2.4.4.1 Impostos recuperáveis (IPI E ICMS)

Conforme Hernandez Perez Junior, Martins de Oliveira e Guedes Costa (2009, p. 39) as empresas industriais possuem direito de recuperar os tributos indiretos – Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) – pagos na aquisição de mercadorias e materiais representam, de acordo com a legislação pertinente, créditos da empresa junto ao governo e serão compensados com os mesmos impostos que serão devidos pela venda das mercadorias ou produtos.

Ainda segundo o autor, o valor dos impostos recuperáveis pagos na aquisição da mercadoria não deve compor o custo de aquisição do estoque, “mas deve ser registrado em conta específica de ativo que representará o direito da empresa junto ao governo”. Como exemplo, demonstra-se como seria o registro contábil de uma mercadoria com recuperação do ICMS sobre compra e incidência de ICMS sobre venda.

	Compra (R\$)	Venda (R\$)
Valor do Material/produto	100	150
Valor do IPI (15%)	15	-
Valor total da nota	115	150
Valor do ICMS (18%)	18	27
Compra à vista de mercadorias com ICMS recuperável.		
Conta	Débito	Crédito
Estoque	97	
ICMS a recuperar	18	
Caixa		115
Reconhecimento da receita da venda à vista da mercadoria.		
Conta	Débito	Crédito
Caixa	150	
Receita de vendas		150

Reconhecimento da obrigação com ICMS cobrado na venda.		
Conta	Débito	Crédito
Impostos sobre vendas (despesas)	27	
ICMS a recolher		27
Baixa de estoque.		
Conta	Débito	Crédito
Custo das mercadorias vendidas	97	
Estoque		97
Compensação do ICMS a recolher com ICMS a recuperar.		
Conta	Débito	Crédito
ICMS a recolher	18	
ICMS a recuperar		18
No recolhimento dos impostos.		
Conta	Débito	Crédito
ICMS a recolher	9	
Caixa		9
O resultado obtido coma operação seria:		
Demonstração do resultado		\$
Receita bruta de vendas		150
(-) Impostos sobre vendas		27
Receita líquida de vendas		123
(-) Custo das mercadorias vendidas		97
Lucro bruto		26

Quadro 4: Custo de aquisição

Fonte: Adaptado de Hernandez Perez Junior, Martins de Oliveira e Guedes Costa (2009, p. 40- 42).

2.4.4.2 CIF e FOB

Para Hernandez Perez Junior, Martins de Oliveira e Guedes Costa (2009, p. 42) o CIF significa *Cost* “insurance and freight, ou seja, custo, seguro, e frete enquanto FOB significa *free on truck*, ou seja, posto no caminhão” o que diferencia uma da outra é se integra ou não o valor do frete e do seguro de transporte.

Ainda enfatizam que a modalidade CIF o “valor pago pelo comprador inclui o valor da mercadoria adquirida mais o frete e o seguro”, ou seja, a responsabilidade é do vendedor. Na modalidade FOB “o valor pago pelo comprador inclui somente o valor da mercadoria”, ou seja, a responsabilidade é do comprador. Segue exemplo:

Operação		CIF	FOB
Frete e seguro por conta do		Vendedor	Comprador
Valor da mercadoria		1.000	1.000
IPI recuperável		150	150
Valor total da nota		1.150	1.150
ICMS recuperável		180	180
Valor do frete pago ao transportador		80	80
Valor que o comprador incorporará ao estoque		820	900
Lançamento contábil		CIF	FOB
Débito	Estoque	820	900
Débito	IPI a recuperar	150	150
Débito	ICMS a recuperar	180	180
Crédito	Caixa ou fornecedores	1.150	1.230

Quadro 5: Custos indiretos de fabricação

Fonte: Hernandez Perez Junior, Martins de Oliveira e Guedes Costa (2009, p. 43).

2.4.5 Critério de avaliação de estoque

Segundo Peres Junior, Oliveira e Guedes Costa (2009, p. 45) o método de avaliação de estoque possui “procedimentos necessários ao registro da movimentação dos estoques”.

Os métodos utilizados no Brasil conforme os autores são:

- Custo médio ponderado móvel e fixo;
- PEPS (primeiro que entra, primeiro que sai);
- UEPS (último que entra, primeiro que sai);
- Custo específico;
- Método de varejo.

Assim “os métodos de avaliação de estoques objetivam, exclusivamente, separar o custo dos materiais, mercadorias e produtos entre o que foi consumido ou vendido e o que permaneceu em estoque” (PERES JUNIOR; OLIVEIRA; GUEDES COSTA, 2009, p. 45).

2.4.5.1 Custo médio ponderado móvel

A seguir o exemplo de custo médio ponderado móvel:

Dia	Compras			Consumo			Saldo	
	Quantidade de kg	Custo unitário	Valor total	Custo médio	Quantidade em kg	Valor total	Quantidade em kg	Total
3	1.500	10	15.000	10,00			1.500	15.000
8	2500	12	30.000	11,25			4.000	45.000
12				11,25	1.500	16.875	2.500	28.125
25	1.000	13	13.000	11,75			3.500	41.125
30				11,75	2.000	23.500	1.500	17.625
			58.000			40.375		17.625

Quadro 6: Custo médio ponderado

Fonte: Peres Junior, Oliveira e Guedes Costa (2009, p. 46).

Pode-se observar pelo exemplo dado que a cada compra realizada o preço do estoque é atualizado, como explica Martins (2010, p. 118, grifo do autor) “**Preço Médio Ponderado Móvel**: É assim chamado aquele mantido por empresa com controle constante de seus estoques e que por isso atualiza seu preço médio após cada aquisição”.

2.4.5.2 Custo médio fixo

Abaixo exemplo de custo médio fixo.

Dia	Compras			Consumo			Saldo	
	Quantidade de kg	Custo unitário	Valor total	Custo médio	Quantidade em kg	Valor total	Quantidade em kg	Total
3	1.500	10	15.000	10,00			1.500	15.000
8	2500	12	30.000	11,25			4.000	45.000
25	1.000	13	13.000	11,60			5.000	58.000
30				11,60	3.500	40.600	1.500	17.400
			58.000			40.600		17.400

Quadro 7: Custo médio fixo

Fonte: Peres Junior, Oliveira e Guedes Costa (2009, p. 46).

No exemplo, os custos são todos apropriados no final do mês como explica Martins (2010, p. 118, grifo do autor) “**Preço Médio Fixo:** Utilizado quando a empresa calcula o preço médio apenas após o encerramento do período ou quando decide apropriar a todos os produtos elaborados no exercício ou mês, um único preço por unidade”.

2.4.5.3 PEPS

O método chamado PEPS (primeiro a entrar, primeiro a sair), é utilizado por empresas para utilização dos produtos que ingressarem primeiro no estoque, os quais serão os primeiros a sair.

Dia	Compras			Consumo			Saldo	
	Quantidade de kg	Custo unitário	Valor total	Custo médio	Quantidade em kg	Valor total	Quantidade em kg	Total
3	1.500	10	15.000	10,00			1.500	15.000
8	2500	12	30.000	12,00			4.000	45.000
12				10,00	1.500	15.000	2.500	30.000
25	1.000	13	13.000	13,00			3.500	43.000
30				12,00	2.000	24.000	1.500	19.000
			58.000			39.000		19.000

Quadro 8: Método PEPS

Fonte: Peres Junior, Oliveira e Guedes Costa (2009, p. 47).

Pelo método PEPS a matéria-prima com custo mais antigo sairá do estoque primeiro, pois para Martins (2010, p. 120) isso pode acarretar problemas devido a “uma tendência de o produto ficar avaliado por custo menor do que quando do custo médio, tendo-se em vista a situação normal de preços crescentes”.

2.4.5.4 UEPS

O critério de avaliação UEPS (último a entrar, primeiro a sair).

Dia	Compras			Consumo			Saldo	
	Quantidade de kg	Custo unitário	Valor total	Custo médio	Quantidade em kg	Valor total	Quantidade em kg	Total
3	1.500	10	15.000	10,00			1.500	15.000
8	2500	12	30.000	12,00			4.000	45.000
12				12,00	1.500	18.000	2.500	27.000
25	1.000	13	13.000	13,00			3.500	40.000
30				13,00	1.000	13.000	2.500	27.000
				12,00	1.000	12.000	1.500	15.000
			58.000			43.000		15.000

Quadro 9: Método UEPS

Fonte: Peres Junior, Oliveira e Guedes Costa (2009, p. 47).

Neste critério de avaliação, o custo do último produto a entrar será o que sairá primeiro, com isso Martins (2010, p. 120) diz que “há tendência de se apropriar custos mais recentes aos produtos feitos, o que provoca normalmente redução do lucro contábil”.

Segundo o autor, o CPC não aceita a redução do lucro contábil “Provavelmente por essa razão, esse critério não é aceito pelo Pronunciamento Técnico CPC 16 nem é admitido pela legislação brasileira do Imposto de Renda”.

2.5 Depreciação

A depreciação consiste em reconhecer o desgaste dos bens produtivos com o seu uso, sendo assim, “os componentes do ativo imobilizado são depreciáveis, à exceção de Terrenos”. Para se fazer os cálculos da depreciação existem vários métodos de depreciação para se chegar a um resultado, os quais serão descritos abaixo (PIZZOLATTO, 2000, p. 42).

Santos e Schmidt (2011, p. 65) salientam que o valor da depreciação encontrado após usar um dos métodos, é uma despesa e deve ser registrada, abordando que “em despesas com

depreciação no resultado operacional em contrapartida de uma conta de depreciação acumulada do bem”.

2.5.1 Método linear

Para Santos e Schmidt (2011, p. 62) o método linear é o mais utilizado pela sua simplicidade, neste método a depreciação é “obtida por meio da divisão do valor a ser depreciado pelo tempo de vida útil do bem, ou seja, estima-se que o bem perca valor de forma constante”, este método é aceito pela legislação fiscal. Segue exemplo:

$$\text{Depreciação} = \frac{\text{Valor do bem (corrigido)}}{\text{Vida útil do bem}}$$

Valor do bem = \$ 1.200

Vida útil = 5anos ou 20%a.a.

Depreciação = $1.200/5 = 240$ por ano, ou $1.200 \times 0,20 = 240$

Figura 8: Cálculo da depreciação através do método linear

Fonte: Santos e Schmidt (2011, p. 63).

2.5.2 Método das unidades produzidas

Conforme Santos e Schmidt (2011), neste método divide-se a quantidade produzida no ano pela quantidade a ser produzida pela vida útil e multiplica-se pelo valor do bem. Como segue no exemplo:

Valor do bem = \$ 1.200	
Nº de unidades produzidas no período = 50 unidades no ano	
Nº de unidades estimadas durante a vida útil = 1.000	
50	60
Depreciação = $\frac{\quad}{1.000} \times 1.200 = 60$ por ano ou $\frac{\quad}{12} = 5$ por mês	
1.000	12

Figura 9: Cálculo da depreciação pelo método das unidades produzidas

Fonte: Santos e Schmidt (2011, p. 63).

2.5.3 Método das horas de trabalho

A depreciação de horas, de acordo com Santos e Schmidt (2011), é realizada pela divisão da quantidade de horas do ano pela quantidade de horas da vida útil do bem multiplicado pelo valor do bem.

Valor do bem = \$ 1.200	
Nº de horas de trabalho no período = 100 horas no ano	
Nº de horas estimadas durante a vida útil = 1.000 horas	
100	120
Depreciação = $\frac{\quad}{1.000} \times 1.200 = 120$ por ano ou $\frac{\quad}{12} = 10$ por mês	
1.000	12

Figura 10: Cálculo da depreciação pelo método das horas de trabalho

Fonte: Santos e Schmidt (2011, p. 63).

2.6 Elementos de custos

Segundo Bruni e Famá (2011) alguns elementos possuem uma influência significativa no resultado da empresa, estes elementos podem ser visualizados na figura 10.

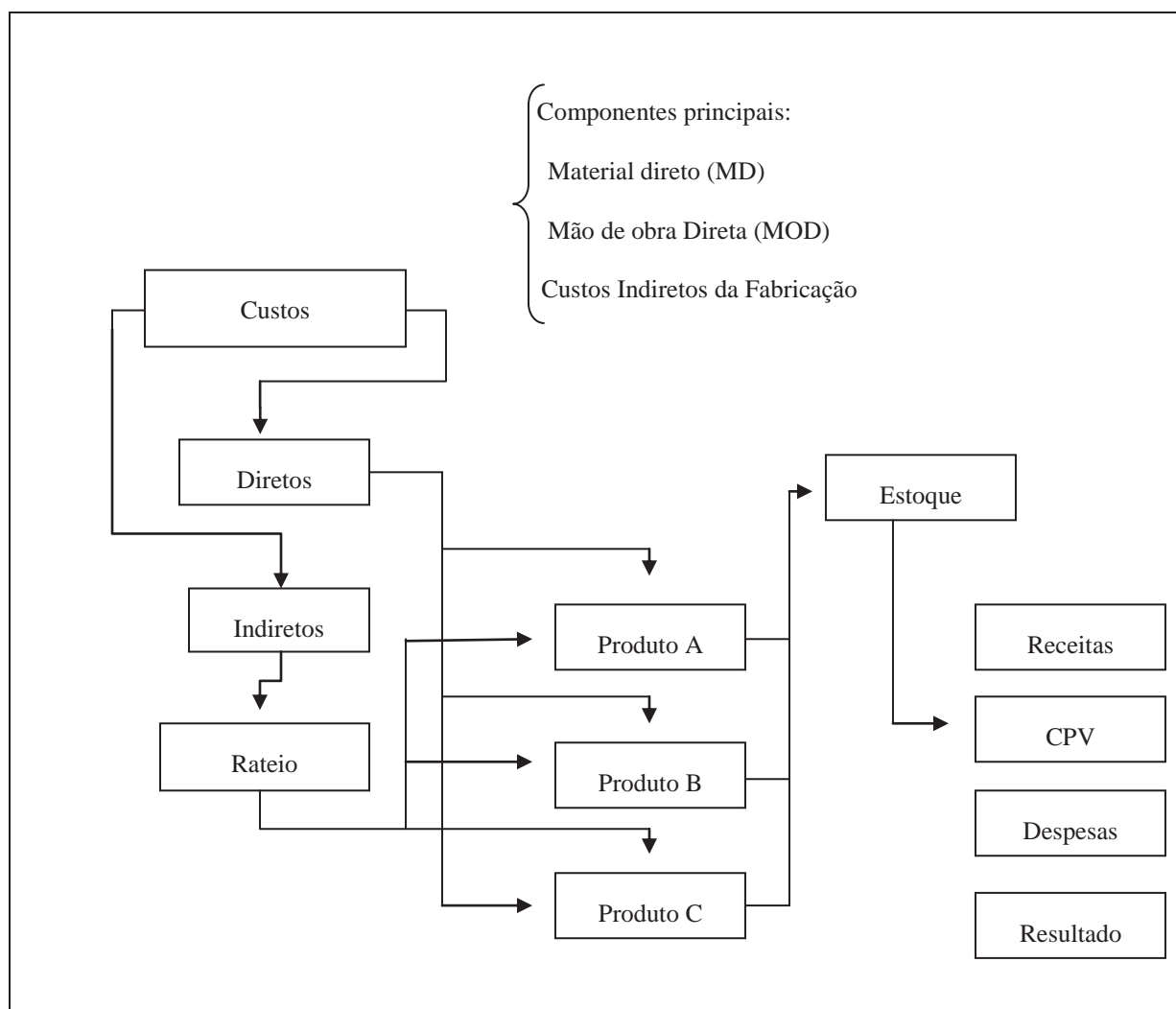


Figura 11: Fluxograma de alocação de custos

Fonte: Bruni e Famá (2011, p. 34).

Na figura pode-se perceber que os custos diretos são alocados diretamente aos produtos, enquanto os custos indiretos precisam passar pelo rateio, antes de serem distribuídos. Bruni e Famá (2011, p. 32) falam que “as receitas e despesas são confrontadas diretamente no momento de apuração do resultado”.

O custo de produção possui três elementos básicos para sua composição, os quais serão descritos abaixo, em consonância aos estudos de Bruni e Famá (2011, p. 34):

Material Direto (MD): Todo material utilizado de maneira direta, como matéria-prima, que pode se tornar um produto, que se incorpora ao produto ou como embalagem.

Mão de obra Direta (MOD): O salário pago ao trabalhador, ao ser dividido, pode-se identificar a hora utilizada para produção do produto.

Custos Indiretos de Fabricação (CIF): São os custos que não se pode associar a um produto apenas, em uma indústria que produz vários produtos, pode-se citar a energia elétrica, que é utilizada pela fábrica, escritório e outros setores.

Despesas Diversas: Estas despesas não podem ser distribuídas no custo do produto, mas são significativas para o preço final, pode-se citar salário do pessoal administrativo.

Para melhor mostrar como estes custos são trabalhados segue Figura 11.

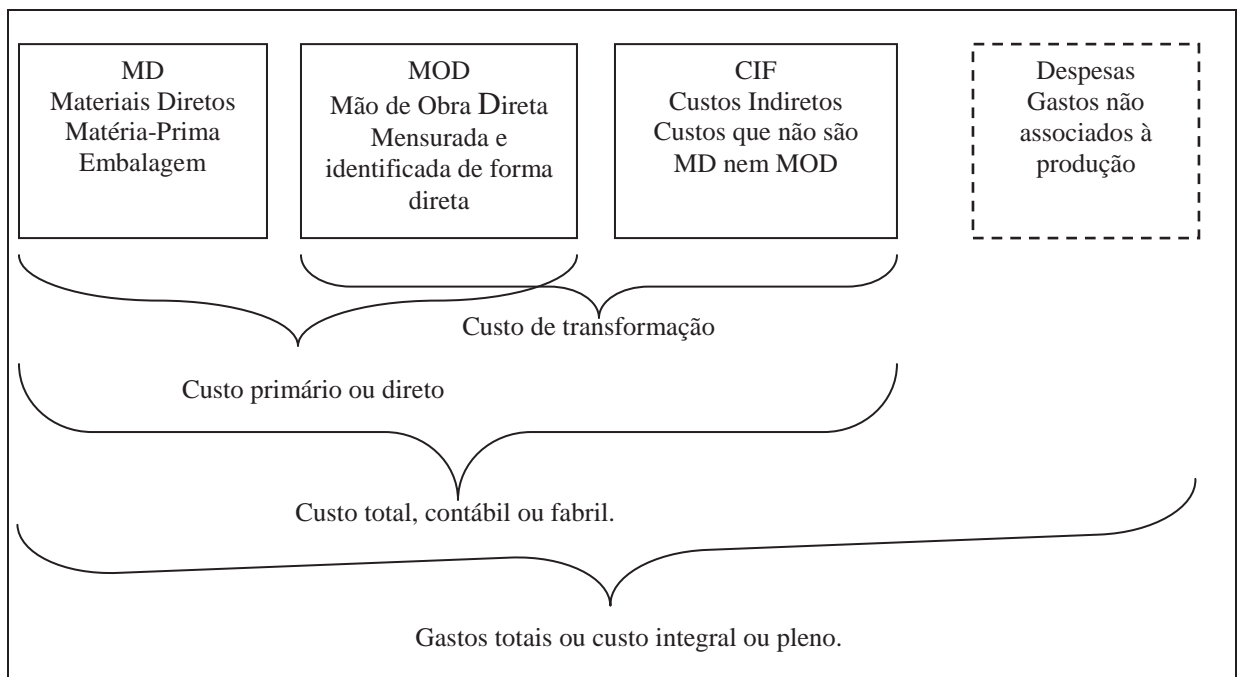


Figura 12: Diferença contábil entre custos e despesas

Fonte: Bruni e Famá (2011, p. 35).

A figura mostra a alocação da matéria-prima e da mão de obra como custo primário, a mão de obra e os custos indiretos como custo de fabricação, os três itens juntos como custo primário ou direto e quando se junta as despesas e gastos torna-se os gastos totais ou custo integral.

2.7 Formação de preços

Martins (2010, p. 218) destaca que para se fixar o preço de venda sem dúvidas é necessário se conhecer o custo, mas apenas ele não é suficiente “Além do custo, é preciso saber o grau de elasticidade da demanda, os preços de produtos dos concorrentes, os preços de produtos substitutos, a estratégia de marketing da empresa etc.; e tudo isso depende também do tipo de mercado em que a empresa atua”.

Conforme Martins (2010, p. 218) “O importante é que o sistema de custos produza informações úteis e consistentes com a filosofia da empresa, particularmente com sua política de preços [...] os preços podem ser fixados: com base nos custos, com base no mercado ou com base numa combinação de ambos”.

2.7.1 Formação de preços com base em custos

Para Martins (2010, p. 218):

[...] o ponto de partida é o custo do bem ou serviço apurado segundo um dos critérios estudados: Custeio por absorção, custeio Variável etc. Sobre esse custo agrega-se uma margem, denominada *markup*, que deve ser estimada para cobrir os gastos não incluídos no custo, os tributos e comissões incidentes sobre o preço e o lucro desejado pelos administradores.

Martins (2010, p. 219) ressalta que este método é o mais utilizado pelas empresas, “porém apresenta algumas deficiências, como: não considerar, pelo menos inicialmente, as condições de mercado, fixar o percentual de cobertura das despesas fixas de forma arbitrária etc”.

Sobre o custo “agrega-se uma margem, denominada *markup*, que deve ser estimada para cobrir os gastos não incluídos no custo, os tributos e comissões incidentes sobre o preço e o lucro desejado pelos administradores”, salienta Martins (2010, p. 218). A seguir exemplo de custeio por absorção:

Custo unitário: \$8

Despesas Gerais e Administrativas (DGA): 10% da receita bruta (*)

Comissões dos Vendedores (COM): 5% do preço de venda bruto

Tributos (IMP) incidentes sobre o preço de venda: 20% bruto

Margem de Lucro desejada (MLD): 5% sobre a receita bruta

(*) Trata-se de despesas operacionais fixas; o percentual é uma estimativa.

O markup seria, então, calculado da seguinte forma:

DGA = 10%

COM = 5%

IMP = 20%

MLD = 5%

TOTAL = 40% sobre o preço de venda bruto = markup

O preço de venda (PV) será o custo acrescido de 40% do PV:

$PV = \$ 8 + 0,4 PV$

$PV - 0,4PV = \$8$

$0,6 PV = \$8$

$PV = \$8$

$\frac{\quad}{0,6}$

$PV = \$13,33$

Por esse método o preço de venda seria fixado em \$13,33.

Esse preço de \$13,33 seria, então, uma referência, sujeita a ajustes – para mais ou para menos – de acordo com as condições de mercado e com negociações específicas com cada cliente, talvez transação a transação.

2.7.2 Custeio variável na fixação do preço de venda

Conforme Martins (2010, p. 221-223), o preço de venda não deve ficar apenas na responsabilidade do setor de custos, devido à necessidade da margem de contribuição, a tomada de decisão por parte da administração torna-se importante para definir uma estratégia de preços. A margem de contribuição é de grande valia no processo de formação de preço, mas deve-se levar em conta “os aspectos mercadológicos, econômicos e de custos”.

Segundo Martins (2010, p. 223) mesmo com a margem de contribuição o preço de venda pode não ser o ideal, “a solução tecnicamente mais adequada, que é a de analisar dados internos de comportamento de custos e dados externos relativos à influência dos preços nas quantidades vendidas, tem limitações”.

2.8 Ponto de equilíbrio

O ponto de equilíbrio, afirmado por Martins (2010, p. 257) “nasce da conjugação dos custos e despesas totais com as receitas totais”. O ponto de equilíbrio é, portanto, o ponto em que há equilíbrio dos custos e receitas, ou seja, não há lucro nem prejuízo, conforme a figura 11.

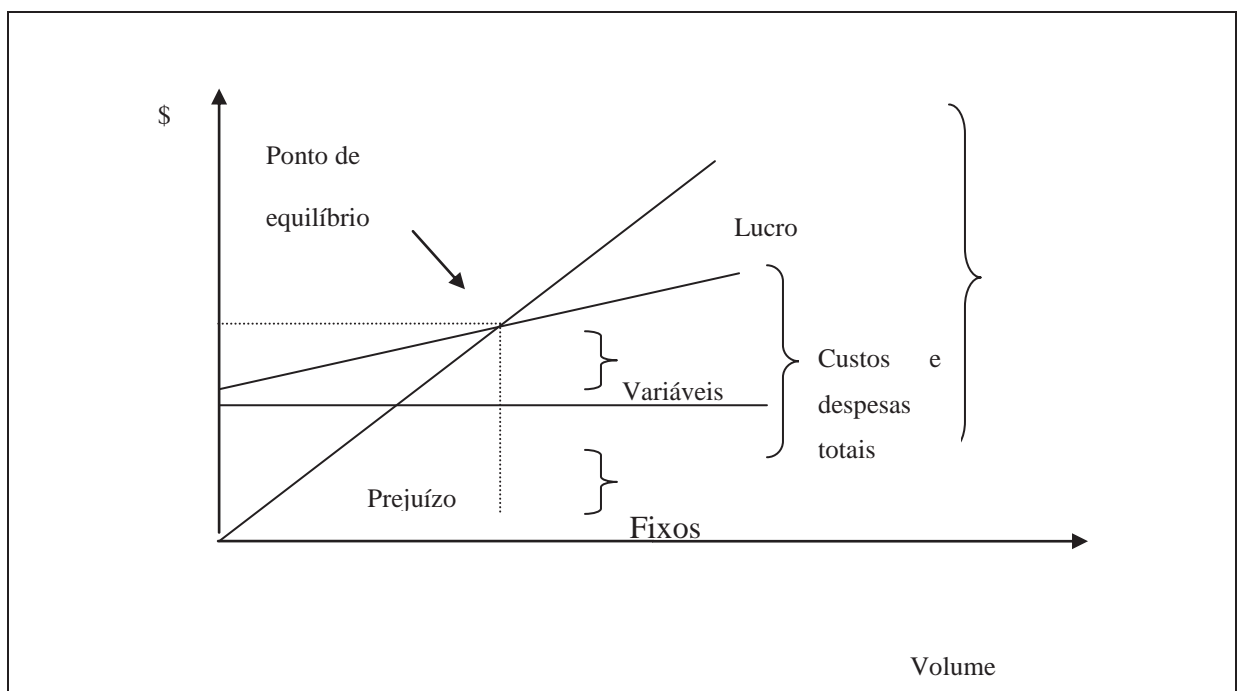


Figura 13: Ponto de equilíbrio

Fonte: Martins (2010, p. 257).

Através do gráfico verifica-se que quando não há prejuízo e nem lucro obtêm-se o ponto de equilíbrio, este ponto é a quantidade necessária de produção para não se ter prejuízo e a partir deste ponto se tem o lucro.

Conforme Megliorini (2012, p 147) muitas empresas passam por dificuldade no início de suas atividades, pois os custos e despesas são maiores que as receitas de suas vendas. “Contudo, à medida que a produção aumenta em decorrência do crescimento da demanda e a eficiência melhora, a tendência é haver uma redução do prejuízo até que ele desapareça, e a empresa passe a gerar lucro”.

Segundo Padoveze (2010, p. 282) o ponto de equilíbrio é um conceito de gestão em curto prazo, por mostrar o ponto mínimo de produção para que a empresa não tenha prejuízo. “Nesse ponto mínimo de capacidade de operação, a empresa consegue cobrir os custos variáveis das unidades vendidas ou produzidas e também todos os custos de capacidade, os custos fixos”.

O ponto de equilíbrio pode ser contábil, econômico ou financeiro.

2.8.1 O ponto de equilíbrio contábil

De acordo com Megliorini (2012, p. 150), a empresa que utilizar como base o ponto de equilíbrio contábil, geralmente apresenta resultado econômico negativo, neste caso a margem de contribuição dos produtos vendidos é capaz de cobrir os custos e despesas fixas de um período. “Não se levam em consideração o custo de oportunidade do capital investido na empresa, os juros pagos em empréstimos efetuados, a amortização do principal de dívidas etc., e nos custos e despesas fixos se inclui a depreciação, que não apresenta desembolso”.

Segundo Bruni e Famá (2011, p. 202) a possibilidade de a empresa ter prejuízos ao invés de lucros aumenta quanto mais perto ela fica do seu ponto de equilíbrio contábil. “Quanto mais próximo uma empresa estiver operando de seu ponto de equilíbrio, mais arriscada é sua situação”.

A equação que melhor demonstra o ponto de equilíbrio contábil segundo Bruni e Famá (2011, p. 200, grifo do autor) é “**Lucro = Receitas Totais – Gastos Totais**”.

Para Megliorini (2012, p.151) o ponto de equilíbrio contábil (PEC) é representado da seguinte forma: Em R\$.

Preço de venda unitário	927,50
Custos e despesas variáveis unitários	556,50
Custos e despesas fixos anuais	155.820,00
Depreciação inclusa nos custos e despesas fixos	22.260,00
Patrimônio líquido (PL) constante do Balanço Patrimonial	267.120,00
Remuneração esperada pelos proprietários (custo de oportunidade), 10% a.a. do PL 267.120,00 X 26.712,00	

Quadro 10: Ponto de equilíbrio contábil

Fonte: Bruni e Famá (2011, p. 200).

$$\begin{array}{c}
 \text{Custos e despesas fixos} \\
 \text{PE} = \frac{\text{PV unitário (-) Custos e despesas variáveis unitários}}{\text{R\$ 927,50 - R\$ 556,50}} \\
 \text{PE} = \frac{\text{R\$ 155.820,00}}{\text{R\$ 927,50 - R\$ 556,50}} \rightarrow 420 \text{ unidades}
 \end{array}$$

2.8.2 O ponto de equilíbrio econômico

No ponto de equilíbrio econômico são considerados os custos e as despesas fixos e mais “a margem de contribuição dos produtos vendidos deve cobrir o custo de oportunidade do capital investido na empresa” (MEGLIORINI, 2012, p. 150).

Para Bruni e Famá (2011, p. 202-203, grifo do autor) “o conceito de ponto de equilíbrio econômico apresenta a quantidade de vendas (ou faturamento) que a empresa deveria obter para poder cobrir a remuneração mínima do capital próprio nela investido”, ou seja, o custo de oportunidade do capital próprio. Para o autor a equação a seguir demonstra o ponto de equilíbrio econômico “**Lucro = Remuneração do Capital Próprio (RCP)**”.

Para Megliorini (2012, p.151) o ponto de equilíbrio econômico (PEE) é representado da seguinte forma: Em R\$

Preço de venda unitário	927,50
Custos e despesas variáveis unitários	556,50
Custos e despesas fixos anuais	155.820,00
Depreciação inclusa nos custos e despesas fixos	22.260,00
Patrimônio líquido (PL) constante do Balanço Patrimonial	267.120,00
Remuneração esperada pelos proprietários (custo de oportunidade), 10% a.a. do PL 267.120,00 X 26.712,00	

Quadro 11: Ponto de equilíbrio econômico

Fonte: Megliorini (2012, p.151).

$$\begin{array}{l}
 \text{Custos e despesas fixos (+) Custo de Oportunidade} \\
 \text{PE} = \frac{\text{PV unitário (-) Custos e despesas variáveis unitários}}{\text{R\$ 155.820,00 (+) 26.712,00}} \rightarrow 492 \text{ unidades} \\
 \text{PE} = \frac{\text{R\$ 927,50 - R\$ 556,50}}{\text{R\$ 155.820,00 (+) 26.712,00}}
 \end{array}$$

2.8.3 O ponto de equilíbrio financeiro

Para se obter o ponto de equilíbrio financeiro considera-se “custos e despesas somente os gastos que geram desembolso no período”, desconsiderando a depreciação dos custos e despesas fixos, mas considera a “amortização de empréstimos e o pagamento de juros”. (MEGLIORINI, 2012, p. 151).

Para Megliorini (2012, p.151) o ponto de equilíbrio financeiro (PEF) é representado da seguinte forma: Em R\$

Preço de venda unitário	927,50
Custos e despesas variáveis unitários	556,50
Custos e despesas fixos anuais	155.820,00
Depreciação inclusa nos custos e despesas fixos	22.260,00
Patrimônio Líquido (PL) constante do Balanço Patrimonial	267.120,00
Remuneração esperada pelos proprietários (custo de oportunidade), 10% a.a. do PL 267.120,00 X 26.712,00	

Quadro 12: Ponto de equilíbrio financeiro

Fonte: Megliorini (2012, p.151).

$$\begin{array}{l}
 \text{Custos e despesas fixos - Depreciação} \\
 \text{PE} = \frac{\quad}{\quad} \\
 \text{PV unitário (-) Custos e despesas variáveis unitários} \\
 \\
 \text{PE} = \frac{\text{R\$ 155.820,00 - R\$ 22.260,00}}{\text{R\$ 927,50 - R\$ 556,50}} \rightarrow 360 \text{ unidades}
 \end{array}$$

Conforme Padoveze (2005) a informação do ponto de equilíbrio evidencia o nível mínimo em que uma empresa ou cada divisão deve operar.

2.9 Margem de contribuição

Segundo Hernandez, Oliveira e Guedes Costa (2009, p. 199) a margem de contribuição é “um conceito de extrema importância para o custeio variável e para a tomada de decisões gerenciais” é a diferença “entre o preço de venda e a soma dos custos e despesas variáveis”.

De acordo os autores segue o exemplo:

Suponha-se um produto X cujo preço de venda unitário seja \$ 15,00 e cujos custos variáveis sejam \$ 3,00 de matéria-prima e \$ 4,00 de mão-de-obra direta. Além desses custos variáveis, a empresa, por ocasião da venda, incorre no pagamento de comissões aos vendedores à base de 5% do preço de venda e impostos, à base de 15% do preço de venda.

A margem de contribuição unitária é dada pela fórmula:

$$MC = PV - (CV+DV)$$

Onde:

MC = margem de contribuição;

PV = preço de venda;

CV = soma dos custos variáveis;

DV = soma das despesas variáveis.

Nesse exemplo, aplicando-se a fórmula, tem-se a margem de contribuição de \$ 5,00, como segue:

$$MC = 15 - (3,00 + 4,00) - (2,25 + 0,75) = 5,00$$

Sendo assim, a margem de contribuição contribui para a formação do lucro de um produto.

Conforme Padoveze (2005, p. 278) a margem de contribuição representa o lucro variável, “significa que, em cada unidade vendida, a empresa lucrará determinado valor. Multiplicado pelo total vendido, teremos a margem de contribuição total do produto para a empresa”.

2.10 Margem de segurança operacional

Para Bruni e Famá (2011, p. 208) a margem de segurança consiste “na quantia ou índice das vendas que excedem o ponto de equilíbrio da empresa”, ela demonstra o quanto as vendas podem baixar sem que a empresa tenha prejuízo.

Conforme Megliorini (2012, p.159) a margem de segurança pode ser representada pela seguinte equação:

$$\text{“MSO} = \text{Volume de unidades vendidas (-) Quantidade no ponto de equilíbrio”}$$

Segundo o autor quanto maior for a margem de segurança, maior será a geração de lucro e a capacidade da empresa não ter prejuízos. Veja o exemplo:

Quantidade vendida do produto Z	10 unidades por mês
Custos e despesas variáveis.....	R\$ 2.000,00 por unidade
Custos e despesas fixos	R\$ 12.000,00 por mês
Preço de venda	R\$ 4.000,00 por unidade
$PE(q) - \frac{R\$ 12.000,00}{R\$ 4.000,00 - R\$ 2.000,00} \rightarrow 6 \text{ unidades}$	
MSO = 10 u (-) 6 unidades	
MSO = 4 unidades	

Figura 14: Margem de segurança operacional

Fonte: Megliorini (2010, p. 159).

Conforme o exemplo dado, as vendas podem ser reduzidas em até 4 unidades sem que haja prejuízo. Em um ponto de equilíbrio que fique muito próximo das vendas totais será frágil e qualquer redução poderá causar prejuízos.

2.11 Demonstração do resultado

Santos (2011, p. 51) aborda que se encontra nas normas brasileiras de contabilidade “a estruturação da demonstração do resultado do período nos itens 81 ao 105 do pronunciamento técnico CPC 26, o qual manteve a obrigatoriedade de elaboração e divulgação da demonstração do resultado do exercício prevista na legislação societária”.

Ainda segundo o autor o CPC 26 diz que “a entidade deve apresentar todos os itens de receita e despesa reconhecidos no período” e se incluem esses itens na demonstração do resultado.

Segundo Pizzolato (2000, p. 28) o demonstrativo de resultado é “a diferença entre as receitas auferidas durante o exercício e as despesas incorridas, que contribuíram para a formação de tais receitas, ao longo do mesmo exercício”.

Hernandez, Oliveira e Guedes Costa (2009, p. 209) salientam que a demonstração do resultado é elaborado da seguinte forma:

Item	Explicação
Quantidade	Volume de vendas por produto
Preço de venda	Preço unitário por produto
Receita de vendas	Quantidade x preço
Gasto variável total	Quantidade x gasto variável total
Margem de contribuição	Receita de vendas menos gasto variável total
Gastos operacionais fixos	Somatória dos gastos operacionais fixos tanto desembolsáveis quanto não desembolsáveis
Lucro operacional	Margem de contribuição menos gastos operacionais fixos
Gastos não operacionais	Outros gastos, inclusive despesas financeiras
Lucro antes do Imposto de Renda	Lucro operacional menos gastos não operacionais
Despesa do Imposto de Renda	Alíquota de Imposto de Renda x o lucro antes do Imposto de Renda
Lucro líquido do exercício	Lucro antes do IR menos a despesa de IR

Quadro 13: DRE

Fonte: Hernandez, Oliveira e Guedes Costa (2009, p. 209).

Dessa forma, para Pizzolato (2000) o DRE é composto pela receita bruta, receita líquida lucro bruto, lucro da atividade, lucro operacional, lucro antes do imposto de renda (LAIR), resultado líquido do exercício, lucro do exercício e o resultado após a distribuição, segue o exemplo:

	Receita Bruta de Produtos e Serviços	\$ xx
(-)	Impostos Faturados	(xx)
(-)	Abatimentos e Devoluções	(xx)
=	Receita Líquida de Produtos e Serviços	xx
(-)	Custo Produtos e Serviços Vendidos	(xx)
=	Lucro Bruto	xx
(-)	Despesas Operacionais	(xx)
(-)	Depreciações e Amortizações	(xx)
=	Lucro da Atividade	xx
(±)	Resultado Financeiro	xx
(-)	Despesa com Contas Incobráveis	(xx)
=	Lucro Operacional	xx
+	Receitas não Operacionais	xx
(-)	Despesas não Operacionais	(xx)
=	Lucro Antes do Imposto de Renda (LAIR)	xx
(-)	Compensação De Prejuízos Acumulados	(xx)
(-)	Provisão para Imposto de Renda	(xx)
=	Resultado Líquido do Exercício	xx
(-)	Participações Estatutárias	(xx)
(-)	Reserva Legal	(xx)
=	Lucro do Exercício (à disposição dos acionistas)	xx
(-)	Provisão para Dividendos	(xx)
=	Resultado após Distribuição (Lucros Retidos)	xx

Quadro 14: Demonstrativo de resultados

Fonte: Pizzolatto (2000, p. 29).

3 METODOLOGIA

De acordo com Ander-Egg (1978, p.28) apud Marconi e Lakatos (2011, p. 1) a pesquisa é “um procedimento reflexivo sistemático, controlado e crítico que permite descobrir novos fatos ou dados, relações ou leis, em qualquer campo do conhecimento”. A pesquisa então nada mais é que conhecer uma realidade, buscar informações profundas de determinado assunto.

Para Rummel (1972, p.3) apud Marconi e Lakatos (2011, p. 2) a pesquisa possui dois significados: “em sentido amplo, engloba todas as investigações especializadas e completas; em sentido restrito, abrange os vários tipos de estudo e de investigações mais aprofundadas”.

3.1 Delineamento da pesquisa

Este estudo consiste em uma pesquisa com abordagem quantitativa, pois conforme Marconi e Lakatos (2011, p. 4) “os dados devem ser, quanto possível, expressos com medidas numéricas. O pesquisador deve ser paciente e não ter pressa, pois as descobertas significativas resultam de procedimentos cuidadosos e não apressados”.

Quanto ao objetivo geral sua classificação é descritiva segundo Best (1972, p.12-13) apud Marconi e Lakatos (2011, p. 6) “Delineia o que é – aborda também quatro aspectos: descrição, registro, análise e interpretação de fenômenos atuais, objetivando o seu funcionamento no presente”.

Ainda Seltiz et alii (1965, p.61-62) apud Marconi e Lakatos (2011, p. 6) aponta “Estudos descritivos. Descrevem um fenômeno ou situação, mediante um estudo realizado em determinado espaço-tempo.

Conforme os autores acima estudo descritivo é descrever uma situação em determinado período de tempo.

Segundo Ander-Egg (1978, p.33) apud Marconi e Lakatos (2011, p. 6) como propósito o tipo de pesquisa realizada “Como o próprio nome indica, caracteriza-se por seu interesse prático, isto é, que os resultados sejam aplicados ou utilizados, imediatamente, na solução de problemas que ocorrem na realidade”.

Segundo Gil (1987, p 78) o estudo de caso é caracterizado “pelo estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira a permitir conhecimento amplo e detalhado do mesmo; tarefa praticamente impossível mediante os outros delineamentos considerados”.

Quanto aos procedimentos técnicos a pesquisa enquadra-se como um estudo de caso sendo realizado em uma indústria têxtil, localizada no município de Sarandi - RS.

3.2 População e amostra

Conforme Marconi e Lakatos (2011, p. 27) o universo ou população é “o conjunto de seres animados ou inanimados que apresentam pelo menos uma característica em comum”.

Logo segundo os autores, a amostra é “uma porção ou parcela, convenientemente selecionada do universo (população); é um subconjunto do universo”.

Neste estudo, a população e amostra caracterizam-se pela empresa em estudo representa pela empresa X.

3.3 Coleta de dados

Vários são os instrumentos que podem ser utilizados para coletar dados para obter informações, segundo Diehl e Tatim (2004, p. 65) “porém deve-se ter em mente que todas elas possuem qualidades e limitações, uma vez que são meios cuja eficácia depende de sua adequada qualificação”.

Ainda para estes autores, existem as fontes primárias e as secundárias, as fontes primárias são informações obtidas através de pessoas “já que os dados são colhidos e registrados pelo próprio pesquisador em primeira mão. As principais técnicas de coleta desse tipo de dados são a entrevista, o questionário, o formulário e a observação”. Já as fontes secundárias são dados na forma de “arquivos, bancos de dados, índices ou relatórios e fontes bibliográficas” estas fontes não são criadas, mas sim pesquisadas por já existirem.

Segundo Diehl e Tatim (2009, p. 66) a entrevista acontece com o encontro de duas pessoas, cujo objetivo “é que uma delas obtenha informações a respeito de determinado assunto mediante uma conversação de natureza profissional. É um procedimento utilizado na investigação social, para a coleta de dados”.

A coleta de dados da empresa foi feita através de contatos com o proprietário da empresa que oportunizou os mesmos, através de notas fiscais para se apurar os custos de matéria-prima e folha de pagamento; conforme Gil (1987, p. 113) “A entrevista é uma das técnicas de coleta de dados mais utilizada no âmbito das ciências sociais”, maneira mais eficaz de investigação dos fatos ocorridos na empresa.

3.4 Análise dos dados

Os dados foram obtidos junto à contabilidade da empresa, em notas fiscais, em documentos, analisados e confrontados conforme estudo do referencial teórico, ainda segundo Gil (1987, p. 167) “Após a coleta de dados, a fase seguinte da pesquisa é a de análise”.

Diehl e Tatim (2009, p. 82) dissertam que após a realização da pesquisa, tem-se a necessidade de organizar os dados coletados para que possa ser interpretado pelo pesquisador. “Existem instrumentos específicos de análise dos dados, os quais se ajustam aos diferentes tipos de pesquisa e de material recolhido”.

Conforme os autores, na pesquisa quantitativa a análise de dados é realizada com auxílio de computador submetendo-se os dados à análise estatística. “O processo de análise de dados normalmente percorre os seguintes estágios: análise univariada, análise bivariada e análise multivariada”.

Segundo Marconi e Lakatos (2006, p. 35) a análise dos dados é “a atividade intelectual que procura dar um significado mais amplo às respostas, vinculando-as a outros conhecimentos”, esclarece o significado do material recolhido, e dá explicações dos dados discutidos.

3.5 Variáveis

De acordo com Leone (2011), a contabilidade de custos preocupa-se em estudar todos os seguimentos de distribuição para ser capaz de produzir informações gerenciais de custos úteis para tomada de decisões.

A gestão de custos para Hansen e Mowen (2003, p. 28) “produz informações para usuários internos. Especificamente, a gestão de custos identifica, coleta, mensura, classifica e relata informações que são úteis aos gestores para o custeio (determinar quanto algo custa), planejamento, controle e tomadas de decisão”.

O ponto de equilíbrio conforme Martins (2010, p. 257) “nasce da conjugação dos custos e despesas totais com as receitas totais”.

A formação de preço segundo Megliorini (2012) diz que todo o “objeto de transação, produto, mercadoria ou serviço prestado entre uma empresa e seus consumidores necessita de um preço”, muito importante também na hora de formação do preço é a análise dos avanços tecnológicos, mudanças na legislação, mudanças dos consumidores.

Despesas segundo Bruni e Famá (2011) não podem ser distribuídas no custo do produto, mas são significativas para o preço final, pode-se citar salário do pessoal administrativo.

Sistemas de custos, segundo Leone (2012), é o meio escolhido para colher dados necessários ao trabalho.

Margem de contribuição, conforme Hernandez, Oliveira e Guedes Costa (2009, p. 199,) tem muita importância para o “custeio variável e para a tomada de decisões gerenciais” é a diferença “entre o preço de venda e a soma dos custos e despesas variáveis”.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Neste capítulo são apresentados os aspectos práticos que deram forma ao estudo realizado, possibilitando análises e sugestões para tomadas de decisões.

4.1 Caracterização da empresa

A empresa estudada foi fundada em 1992, em Sarandi – RS, tornando realidade um sonho dos proprietários. Possui sua sede própria desde 2005 e o quadro funcional atualmente é constituído de 64 colaboradores.

Os produtos são comercializados na loja da fábrica, na própria da cidade, e também em diversos estados brasileiros como RS, SC, SP, RJ, BA, MS, PE, PB, ES, através de modelos produzidos na moda feminina jovem e senhora, em tecidos planos e de malha.

Seus produtos são confeccionados através de árduo trabalho, no qual é realizada uma pesquisa de mercado, para então iniciar o planejamento e o projeto das confecções.

A empresa possui como missão: “Cativar a mulher, vestindo-a com estilo, qualidade e satisfação, gerando benefícios e desenvolvimento constantes a seus colaboradores e parceiros do negócio”.

A empresa zela por pontualidade, assiduidade, qualidade de trabalho, disciplina, desenvolvimento profissional, responsabilidade por ferramentas e máquinas, com documentos e informações gerais e técnicas, apresentação de problemas e soluções, comportamento, relacionamento interpessoal, uso de equipamentos de segurança, sigilo com informação, meios de comunicação e ética na empresa.

4.2 Enquadramento fiscal e tributário

A empresa estudada é optante pelo lucro presumido:

O lucro presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, à apuração do lucro real. O imposto de renda é devido trimestralmente. (BRASIL, 2000, s/p).

LEI Nº 9.249, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1995.

Art. 3º A alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas é de quinze por cento”.

§ 1º A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento. (BRASIL, 1995, s/p).

4.2.1 Fluxograma de produção: desenho e descrição

A administração da fábrica é dividida em três setores, conforme se visualiza a seguir:

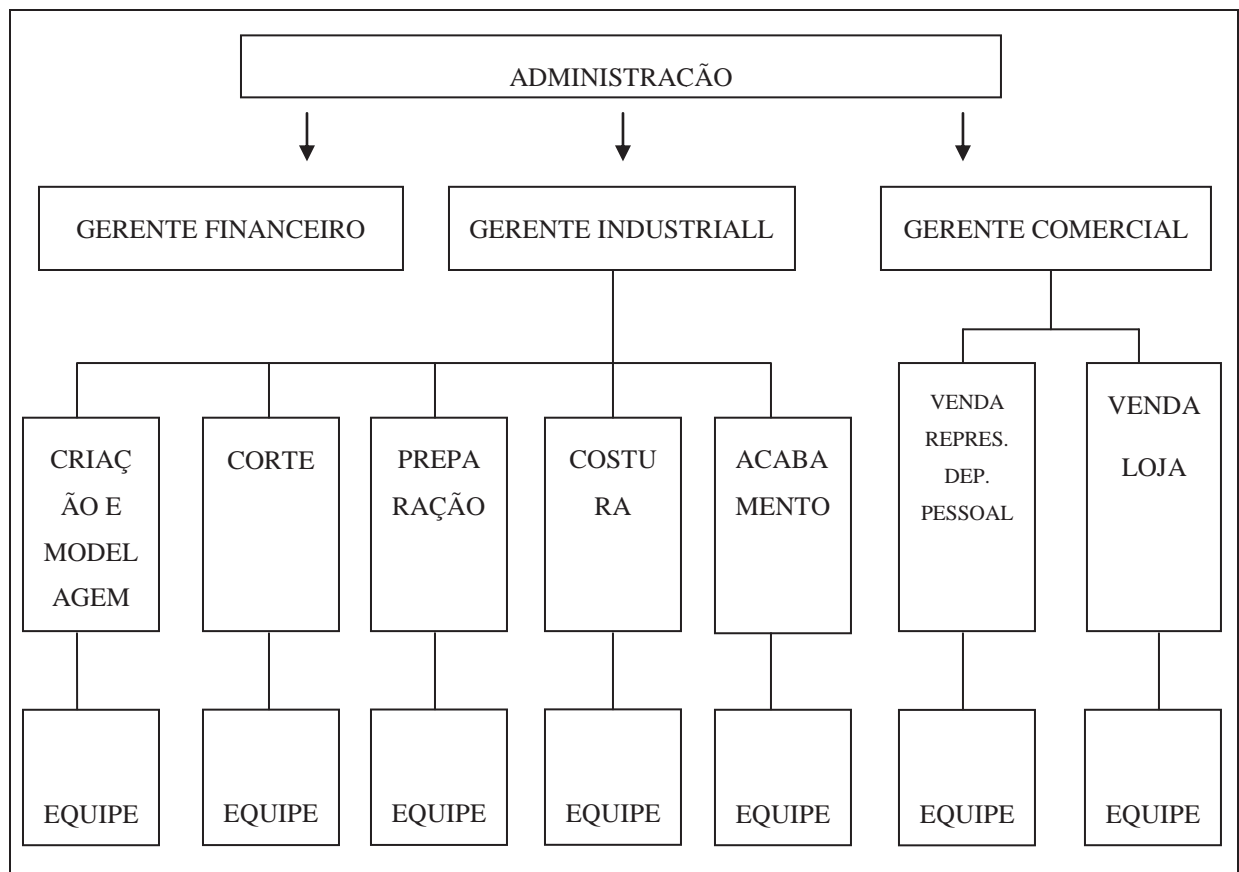


Figura 15: Fluxograma de produção da empresa.

Fonte. Dados primários, maio/2014.

A administração da empresa é dividida em três áreas: gerente financeiro, gerente comercial e gerente industrial, possuindo departamentos auxiliares aos departamentos produtivos.

O gerente industrial coordena os setores: de criação e modelagem, possuindo quatro colaboradores, onde se projeta a coleção com base na última coleção e se busca dados em sites de estudos. Após se estima a quantidade de matéria-prima necessária para produção do projeto piloto, com o piloto pronto projeta-se a quantidade de peças produzidas na coleção e estima-se a quantidade de matéria-prima necessária para atender esta necessidade, assim realizam-se as compras dos tecidos.

O recebimento da matéria-prima é realizado por dois colaboradores, que após a entrada é feita uma revisão, na qual o tecido é todo desenrolado e enrolado novamente para que o mesmo possa descansar, após é enviado para o setor de corte.

O corte conta com 3 colaboradores, 2 utilizam uma máquina que estende o tecido e o outro corta o tecido com uma máquina automática.

Na preparação, 6 colaboradores unem as peças cortadas e levam os cortes para as costureiras, que são 40 colaboradores, sendo 1 monitora, 1 chefe de produção e 7 células que são divididas pelo tempo necessário para produção. Em cada processo a peça piloto acompanha, pois suas etapas estão na ficha técnica, cada célula é programada para se adaptar a necessidade do piloto sendo que a nova peça irá sempre para frente.

Após as peças são enviadas à revisora, neste setor, é realizado os testes de qualidade dos produtos, sendo 1 colaboradora responsável.

O setor de acabamento contando com 3 colaboradores fica responsável por pregar botões e adereços que acompanham as peças e as etiquetas. Já a passadora possui 5 colaboradores para executarem a função específica que lhes cabe.

A empresa X trabalha com mostruário de vendas, e os representantes comerciais que fazem os pedidos e os repassam no momento da venda dando apoio a área financeira, pois se o cliente tiver problemas no cadastro eles podem fazer uma abordagem de cobrança se necessário; se a internet não estiver disponível, por exemplo, podem fazer os pedidos por formulário e, ao final do dia, repassar à empresa. Salienta-se da existência de um catálogo que

serve de suporte aos vendedores, para que após os pedidos chegarem à fábrica, caso haja peças suficientes em estoque são enviadas aos clientes.

A empresa X trabalha com coleções de inverno e verão, e foi definido o período de estudo para os meses de janeiro, fevereiro e março de 2014. Nestes meses foram fabricados, peças de inverno com um total de 110 peças diferentes, nas quais, os produtos recebem nomes de mulheres, caracterizando a moda feminina e a marca da empresa.

Para este estudo foram definidos dez produtos com maior valor agregado, conforme se visualiza no quadro:

Referência	Descrição dos produtos	Quantidade (unidades)
4104	Calça Deanne	56
4121	Calça Tamara	102
5509	Casaco Acácia	84
5405	Camisete Melissa	45
8224	Vestido Berdine	101
2610	Blusa Carmela	71
2627	Blusa Básica Emília	169
5502	Casaco Leonor	30
6211	Legging Rafaela	122
7001	Saia Nancy	210
Total de produtos		990

Quadro 15: Produtos produzidos – jan./fev./março – 2014

Fonte: Dados primários, maio/2014.

Os dados apresentados no quadro 15 foram obtidos em visita à empresa e coletados junto ao sistema de informação gerencial cedido pelo administrador. Observa-se que as quantidades consideradas para os cálculos dos custos neste estudo tiveram base nas produções de janeiro, fevereiro e março de 2014, período da coleção.

4.2.2 Gasto total da empresa no período de Janeiro/Março-2014. (Em R\$)

A seguir nos quadros respectivos, apresentam-se os valores de custos diretos, indiretos e despesas incorridas nos processos produtivos, no período de fabricação da coleção, cujos produtos foram considerados para este estudo:

4.2.3 Valor dos custos indiretos e despesas incorridas

Os valores das despesas foram obtidos junto ao administrador, através do sistema de informação gerencial. Observa-se que o mesmo não faz separação das despesas que são do parque fabril e da administração, ou seja, são contabilizadas em uma mesma conta e consideradas como custo no valor final de cada coleção produzida.

Assim, obtém-se os valores de telefone, energia elétrica, água, despesas diversas, despesas com a Acisar e Sindicatos registradas em uma mesma conta, inclusive a manutenção, conservação do prédio e segurança da fábrica. Observa-se que não são seguidos procedimentos uniformes e consistentes, conforme determinam os conceitos utilizados em contabilidade de custos, visando a distribuição criteriosa dos custos e despesas a todos os produtos fabricados para a apuração dos resultados.

Descrição despesa	Janeiro	Fevereiro	Março	Total
Escritório de contabilidade	2.074,00	2.183,00	1.867,00	6.124,00
Energia elétrica / água / telefone	4.376,00	5.473,00	5.080,00	14.929,00
Materiais higiene/ limpeza/ Expediente	567,00	805,00	925,00	2.297,00
Despesas diversas	2.178,00	1.946,00	4.855,00	8.979,00
Pró-labore	12.800,00	12.800,00	12.800,00	38.400,00
Despesas Financeiras	2.032,00	1.907,00	1.684,00	5.623,00
Despesas Bancárias	2.386,00	2.231,00	2.121,00	6.738,00
Despesa Acisar e Sindicato	216,00	515,00	267,00	998,00
Seguros	513,00	513,00	1.816,00	2.842,00
Manutenção, conservação e segurança	6.220,00	2.042,00	3.776,00	12.038,00
Impostos (IPTU, Alvará, outros)	8.356,00	-	8.428,00	16.784,00
Total	41.718,00	30.415,00	43.619,00	115.752,00

Quadro 16: Valor dos custos indiretos e despesas incorridas no período de jan./fev./março – (Em R\$)

Fonte: Dados primários, maio/2014.

Como não havia na empresa a separação de custos indiretos, despesas administrativas e financeiras, utilizou-se um percentual de participação, para alocá-los aos produtos fabricados, sendo que os valores respectivos de CIF foram alocados aos produtos de acordo com as unidades produzidas. Os valores considerados como despesas, foram utilizados para a formação dos preços finais de comercialização.

A seguir, a classificação e distribuição dos valores para serem distribuídos conforme as definições acima.

Descrição despesa	Participação dos CIF (R\$)	(%)	Participação das Despesas (R\$)	(%)	Total (100%)
Escritório de contabilidade	-	-	6.124,00	100	6.124,00
Energia elétrica / água / telefone	11.943,20	80	2.985,80	20	14.929,00
Materiais higiene/ limpeza/ Expediente	1.837,60	80	459,40	20	2.297,00
Despesas diversas	1.795,80	20	7.183,20	80	8.979,00
Pró-labore			38.400,00	100	38.400,00
Despesas Financeiras			5.623,00	100	5.623,00
Despesas Bancárias			6.738,00	100	6.738,00
Despesa Acisar e Sindicato			998,00	100	998,00
Seguros	2.273,60	80	568,40	20	2.842,00
Manutenção, conservação e segurança	9.630,40	80	2.407,60	20	12.038,00
Impostos (IPTU, Alvará, outros)	13.427,20	80	3.356,80	20	16.784,00
Total	40.907,80		74.844,20		115.752,00
Produção da coleção: 110 produtos					110 produtos
Produtos considerados: 10 produtos		9,0909		9,0909	10 produtos
Total do CIF	3.718,89				
Total de custos e despesas consideradas para o estudo:			6.804,01		
Valor Unitário de CIF e custos e despesas considerando 990 unidades referente a 10 produtos base do estudo.	3,7565		6,8727		

Quadro 17: Distribuição dos custos indiretos e despesas no período de jan./fev./março – (Em R\$)

Fonte: Dados primários, maio/2014.

Os percentuais de participação como CIF e despesas foram definidos em função dos percentuais de utilização destes, nas atividades respectivas. Aos custos unitários de CIF foram transferidos para o quadro 18, resumo dos custos unitários totais do estudo para o quadro 19.

Referência	Descrição dos produtos	Quantidade (unid.)	CIF Unitário	CIF Total
4104	Calça Deanne	56	3,7565	210,36
4121	Calça Tamara	102	3,7565	383,16
5509	Casaco Acácia	84	3,7565	315,55
5405	Camisete Melissa	45	3,7565	169,04
8224	Vestido Berdine	101	3,7565	379,41
2610	Blusa Carmela	71	3,7565	266,71
2627	Blusa Básica Emília	169	3,7565	634,85
5502	Casaco Leonor	30	3,7565	112,70
6211	Legging Rafaela	122	3,7565	458,29
7001	Saia Nancy	210	3,7565	788,87
Total		990		3.718,94

Quadro 18: Distribuição do CIF no período de jan./fev./março – (Em R\$)

Fonte: Dados primários, maio/2014.

Referência	Descrição dos produtos	Quantidade (unid.)	Despesas Vlr Unitário	Despesas Total
4104	Calça Deanne	56	6,8727	384,87
4121	Calça Tamara	102	6,8727	701,02
5509	Casaco Acácia	84	6,8727	577,31
5405	Camisete Melissa	45	6,8727	309,27
8224	Vestido Berdine	101	6,8727	694,14
2610	Blusa Carmela	71	6,8727	487,96
2627	Blusa Básica Emília	169	6,8727	1.161,49
5502	Casaco Leonor	30	6,8727	206,19
6211	Legging Rafaela	122	6,8727	838,48
7001	Saia Nancy	210	6,8727	1.443,28
Total		990		6.804,01

Quadro 19: Distribuição das despesas no período de jan./fev./março – (Em R\$)

Fonte: Dados primários, maio/2014.

4.2.4 Custo de aquisição dos materiais diretos

Nos quadros a seguir, demonstram-se os custos de aquisição dos materiais utilizados para a fabricação dos produtos em estudo. Salienta-se que a empresa utiliza em algumas peças, estampas que dependem dos formatos e tamanhos para formação do seu custo, conforme se visualiza no quadro 20 a seguir.

Estampa	Unidade	Valor
Estampa ref. 5405	1	3,65
Estampa Ref. 2610	1	6,00

Quadro 20: Valor das estampas - (Em R\$)

Fonte: Dados primários, maio/2014.

O valor das estampas é considerado para formação do preço do produto final por ser um valor significativo em cada unidade fabricada.

Material	Quantidade	Unidade	Valor unidade	Valor total
Tecido 04422	0,394	Kg	35,25	13,89
Linha	5,50	M	0,10	0,55
M192 meia argola dourada	3	Unidade	1,04	3,12
Botão dourado	5	Unidade	0,23	1,15
Entretela	0,08	M	3,87	0,31
Embalagem	1	Unidade	0,22	0,22
Etiquetas	2	Unidade	0,11	0,22
Total				19,46

Quadro 21: Valor dos materiais diretos: referência 8224 vestido Berdine (Em R\$/unid.)

Fonte: Dados primários, maio/2014.

O custo de aquisição dos materiais foi retirado das notas fiscais de entradas na empresa; não há variação nos valores de custos, pois todos os materiais utilizados na coleção é comprado antes de iniciar a fabricação; quando a matéria-prima termina o produto final é retirado do mostruário.

A seguir nos quadros 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30 são demonstrados os custos das matérias primas utilizadas:

Material	Quantidade	Unidade	Valor unidade	Valor total
Tecido 478545 Sarja Cosmic	0,405	Kg	52,91	21,43
Linha	3,50	M	0,10	0,35
Placa empresa	1	Unidade	0,50	0,50
Elástico 6cm	0,85	M	0,24	0,19
Embalagem	1	Unidade	0,22	0,22
Etiquetas	2	Unidade	0,11	0,22
Total				22,91

Quadro 22: Valor dos materiais diretos referência 4104 Calça Deanne - (Em R\$/unid.)

Fonte: Dados primários, maio/2014.

Material	Quantidade	Unidade	Valor unidade	Valor total
Tecido 03108 Tweed	0,656	Kg	38,29	25,12
Linha	5	M	0,10	0,50
Botão 32	2	Unidade	0,19	0,38
Botão 48	4	Unidade	0,50	2,00
Ombreira	1	Par	0,39	0,39
Entretela	0,18	M	3,83	0,69
Forro Ombreira	0,18	Kg	0,94	0,17
Embalagem	1	Unidade	0,22	0,22
Etiquetas	2	Unidade	0,11	0,22
Total				29,69

Quadro 23: Valor dos materiais diretos referência 5509 Casaco Acácia - (Em R\$/unid.)

Fonte: Dados primários, maio/2014.

Material	Quantidade	Unidade	Valor unidade	Valor total
Treiss Transparência Embossed	1,55	M	5,50	8,53
Linha	3	M	0,10	0,30
Botão Tingido	6	Unidade	0,05	0,30
Botão forrado	3	Unidade	0,06	0,18
Botão de Strass	10	Unidade	0,15	1,50
Estampa 5405	1	Unidade	3,65	3,65
Entretela	0,16	M	3,75	0,6
Embalagem	1	Unidade	0,22	0,22
Etiquetas	2	Unidade	0,11	0,22
Total				15,50

Quadro 24: Valor dos materiais diretos referência 5405 Camiseta Melissa - (Em R\$/unid.)

Fonte: Dados primários, maio/2014.

Material	Quantidade	Unidade	Valor unidade	Valor total
Tecido APGSSS Alfaiataria	1,16	M	15,71	18,22
Linha	3,5	M	0,10	0,35
Botão B520	4	Unidade	0,18	0,72
Entretela	0,07	M	3,86	0,27
Placa empresa	1	Unidade	0,35	0,35
Zíper	1	Unidade	0,11	0,11
Debrum	1	Unidade	0,06	0,06
Embalagem	1	Unidade	0,22	0,22
Etiquetas	2	Unidade	0,11	0,22
Total				20,52

Quadro 25: Valor dos materiais diretos referência 4121 Calça Tamara (Em R\$/unid.)

Fonte: Dados primários, maio/2014.

Material	Quantidade	Unidade	Valor unidade	Valor total
Tecido 11372 Premium	0,415	Kg	34,50	14,32
Linha	2,50	M	0,10	0,25
Botão Dourado	2	Unidade	0,30	0,60
Elástico	1	M	0,22	0,22
Embalagem	1	Unidade	0,22	0,22
Etiquetas	2	Unidade	0,11	0,22
Total				15,83

Quadro 26: Valor dos materiais diretos referência 7001 Saia Nancy - (Em R\$/unid.)

Fonte: Dados primários, maio/2014.

Material	Quantidade	Unidade	Valor unidade	Valor total
Tecido 2617 Diagonal	0,334	Kg	28,75	9,60
Elástico 6cm	0,80	M	0,24	0,19
Linha	3	M	0,10	0,30
Embalagem	1	Unidade	0,22	0,22
Etiquetas	2	Unidade	0,11	0,22
Total				10,53

Quadro 27: Valor dos materiais diretos referência 6211 Legging Rafaela - (Em R\$/unid.)

Fonte: Dados primários, maio/2014.

Material	Quantidade	Unidade	Valor unidade	Valor total
Tecido Sarja Cosmic	0,516	Kg	52,91	27,30
Linha	3,5	M	0,10	0,35
Botão Liso 610	5	Unidade	0,26	1,30
Ombreira	1	Par	0,39	0,39
Entretela	0,16	M	0,61	3,81
Forro Ombreira	0,18	Kg	0,94	0,17
Embalagem	1	Unidade	0,22	0,22
Etiquetas	2	Unidade	0,11	0,22
Total				33,76

Quadro 28: Valor dos materiais diretos referência 5502 Casaco Leonor (Em R\$/unid.)

Fonte: Dados primários, maio/2014.

Material	Quantidade	Unidade	Valor unidade	Valor total
Tecido Viscolycra light	0,270	Kg	29,00	7,83
Linha	2	M	0,10	0,20
Embalagem	1	Unidade	0,22	0,22
Etiquetas	2	Unidade	0,11	0,22
Total				8,47

Quadro 29: Valor dos materiais diretos referência 2627 Blusa Básica Emília (Em R\$/unid.)

Fonte: Dados primários, maio/2014.

Material Direto	Quantidade	Unidade	Valor unidade	Valor total
Tecido Viscolycra light	0,373	Kg	28,50	10,63
Linha	2	M	0,10	0,20
Estampa 2610	1	Unidade	6,00	6,00
Embalagem	1	Unidade	0,22	0,22
Etiquetas	2	Unidade	0,11	0,22
Total				17,27

Quadro 30: Valor dos materiais diretos referência 2610 Blusa Carmela (Em R\$/unid.)

Fonte: Dados primários, maio/2014.

No quadro 31 se observa os produtos do estudo com seus valores totais de matéria-prima.

Produto	Custo dos Materiais Diretos
Calça Deanne	22,91
Calça Tamara	20,52
Casaco Acácia	29,69
Camisete Melissa	15,5
Vestido Berdine	19,46
Blusa Carmela	17,27
Blusa Básica Emília	8,47
Casaco Leonor	33,76
Legging Rafaela	10,53
Saia Nancy	15,83

Quadro 31: Resumo dos custos de materiais diretos dos produtos fabricados (Em R\$/unid)

Fonte: Dados primários, maio/2014.

Conforme visitação à empresa, os dados apresentados nos quadros acima, foram obtidos através das fichas técnicas de cada produto, constando todas as matérias-primas utilizadas na sua fabricação; os valores encontrados nas notas fiscais de entrada e que se referem aos meses de janeiro, fevereiro e março/2014, necessários para a produção.

Os mesmos não sofreram alteração em seus valores, pois toda matéria-prima da empresa é comprada durante a formação da coleção, onde é feita uma estimativa de produção, com comparativos e estudos de coleções anteriores, observando-se que as peças que são vendidas na sua totalidade são retiradas do mostruário.

A empresa não mantém estoque de matéria-prima, pois todo o tecido comprado é direcionado para aplicação direta; verifica-se que nem todos os produtos utilizam as mesmas matérias-primas e, conseqüentemente, como são diferentes na sua composição, apresenta um custo também diferente.

4.2.5 Cálculo dos valores de depreciação mensal

No quadro 32, demonstram-se os valores de depreciação, calculados de acordo com a vida útil dos equipamentos e máquinas utilizadas no processo de produção da empresa em estudo:

Qtd	Imobilizado	Data de Aquisição.	Valor Total do bem.	Vida útil (ano)	Valor da depreciação anual.	Valor da depreciação mensal.
1	Pavilhão Industrial 1	03/2005	500.000,00	25	20.000,00	1.666,67
1	Pavilhão Industrial 2	2011	628.394,37	25	25.135,77	2.094,65
1	Máq. Cost. Reta Siruba Eletrônica	04/2011	2.318,00	10	231,80	19,32
1	Máq. Cost. Indl. Ponto Conjugado com alim. Elástico	04/2011	3.250,00	10	325,00	27,08
2	Máq. Cost. Indl. Reta Eletrônica	04/2011	4.448,00	10	444,80	37,07
1	Máq. Cost. Indl. Botoneira Sunstar Eletrônica	04/2011	8.466,00	10	846,60	70,55
1	Máq. Cost. Indl. Refiladeira Reta Siruba	02/2011	2.663,00	10	266,30	22,19
1	Máq. Cost. Indl. Cobertura Siruba Plana	05/2011	2.985,00	10	298,50	24,88
1	Máq. Cost. Indl. Siruba Eletr. com Refilador	07/2011	6.566,00	10	656,60	54,72
1	Máq. Reta Eletrônica Siruba	07/2011	2.384,00	10	238,40	19,87
1	Máq. Cost. Indl. Cobertura Siruba plana	07/2011	2.591,00	10	259,10	21,59
1	Máq. Casear Durkopp Adler (imp. Direta)	10/2011	21.850,00	10	2.185,00	182,08
2	Máq. Reta Eletr. Durkopp Adler (imp. Direta)	10/2011	12.737,00	10	1.273,70	106,14
1	Máq. Cost. Indl. Siruba 4 agulhas Aut. Reb. Elast. c. Catraca	11/2011	7.190,00	10	719,00	59,92
1	Máq. Cost. Indl. Siruba Braço	11/2011	4.775,00	10	477,50	39,79
1	Máq. Aut. Enfestar mod. Apolo Marca Cosmotex com mesa com ar insuflado fabr. Cool Loras, S.A (Espanha)	01/2012	135.350,00	10	13.535,00	1.127,92
1	Máq. Cost. Indl. Siruba Braço	01/2012	5.030,00	10	503,00	41,92
4	Máq. Cost. Indl. Siruba Overlock P Conjugado	01/2012	14.060,00	10	1.406,00	117,17
1	Balança Urano	01/2012	1.300,00	10	130,00	10,83
1	Plotter E185-2 HPlotter a jato de tinta (Optikad)	02/2012	18.000,00	10	1.800,00	150,00
1	Máq. Automática p/ Corte Tecidos Marca Yin.mod.Auto Cutter HY-H2007M	02/2012	261.283,04	10	26.128,30	2.177,36
1	Balança Urano	03/2012	1.300,00	10	130,00	10,83
1	Revisadeira e Enfraldadeira de Tecidos com Alinhamento e Controle de tensão Automática	04/2012	24.000,00	10	2.400,00	200,00
2	Máq. Cost. Indl. Reta Eletrônica Siruba MotorDirect Drive	06/2012	5.784,80	10	578,48	48,21
1	Máq. Cost. Indl. Subira Overlock Ponto Conjugado	06/2012	8.161,72	10	816,17	68,01
1	Mesa Universal Nippon c/ Cadeira, Braço, Ferro, Sapata	07/2012	5.524,83	10	552,48	46,04

2	Máq. Cost. Indl. Siruba Overlock Ponto Conjugado	07/2012	8.044,00	10	804,40	67,03
1	Máq. Cost. Indl. Siruba Reta Eletrônica MotorDirectDrive	08/2012	2.604,00	10	260,40	21,70
2	Máq. Cost. Indl. Siruba Overlock Ponto Conjugado	08/2012	7.377,00	10	737,70	61,48
1	Máq. Metalnorte Cortar Vies	08/2012	2.303,90	10	230,39	19,20
1	Máq. PP-800 Metalnorte (fixar ilhós e botão)	11/2012	2.940,00	10	294,00	24,50
2	Máq. Cost. Indl. Siruba Reta Eletrônica	04/2013	5.311,80	10	531,18	44,27
2	Máq. Cost. Indl. Siruba Overlock Ponto Conjugado	05/2013	5.339,26	10	533,93	44,49
2	Máq. Cost. Indl. Siruba Cobertura-F007K (para viés)	05/2013	8.405,28	10	840,53	70,04
1	Máq. Cost. Indl. Siruba Overlock Ponto Conjugado	07/2013	4.293,64	10	429,36	35,78
1	Máq. Cost. Indl. Siruba Reta Eletrônica	08/2013	2.959,18	10	295,92	24,66
2	Máq. Cost. Indl. Siruba Cobertura C007JD-W812-364 Cilíndrica Eletrônica com Refilador	08/2013	18.418,16	10	1.841,82	153,48
1	Máq. Cost. Indl. Siruba Overlock Ponto Conjugado	08/2013	4.437,93	10	443,79	36,98
2	Máq. Cost. Indl. Siruba Reta Eletrônica Motor Direct drive	08/2013	5.438,00	10	543,80	45,32
1	Máq. Cost. Indl. Siruba Reta Eletrônica Motor Direct Drive	09/2013	2.719,00	10	271,90	22,66
1	Máq. Cost. Indl. Siruba Overlock Ponto Conjugado	09/2013	4.561,92	10	456,19	38,02
2	Máq. Cost. Indl. Siruba Overlock 747Q	10/2013	9.316,38	10	931,64	77,64
2	Máq. Cost. Indl. Siruba Reta Eletrônica DL 918.M1-13	10/2013	5.718,51	10	571,81	47,65
1	Prensa térmica PT 1600 Firemaq.	12/2013	17.552,08	10	1.755,21	146,27
1	Mesa Uni. Nippon c/cadeira, ferro, braço, e sapata	02/2014	5.830,00	10	583,00	48,58
	Total					9.474,59

Quadro 32: Cálculo dos valores de depreciação mensal - (Em R\$)

Fonte: Dados primários, maio/2014.

Conforme se observa no quadro 33 a seguir, os valores de depreciação informados são originados com base nas depreciações de janeiro, fevereiro e março/2014, considerando-se a totalidade de produtos produzidos neste período. Para efeitos deste estudo, foram considerados 10 produtos desta coleção, que totalizava 110 tipos, representando 9,0909%, e cujos valores da depreciação são demonstrados neste.

O valor total da depreciação de janeiro, fevereiro e março/2014 importou em R\$ 28.423,77, sendo que para os produtos do estudo representou R\$ 2.583,98. Como foram produzidos 110 produtos, numa totalidade de 990 peças, o custo unitário correspondente à depreciação é de R\$ 2,6101, ou seja: $R\$ 28.423,77(9,0909\%)/990 \text{ peças} = R\$ 2,6101$.

No quadro que segue, apresentam-se os valores de depreciação, alocados em função da produção em unidades de cada produto considerado no estudo:

Produto	Quantidade produzida (unidade)	Valor da depreciação (R\$/Unid)	Valor da depreciação Total (R\$)
Calça Deanne	56	2,6101	146,16
Calça Tamara	102	2,6101	266,23
Casaco Acácia	84	2,6101	219,25
Camisete Melissa	45	2,6101	117,45
Vestido Berdine	101	2,6101	263,62
Blusa Carmela	71	2,6101	185,32
Blusa Básica Emília	169	2,6101	441,10
Casaco Leonor	30	2,6101	78,30
Legging Rafaela	122	2,6101	318,43
Saia Nancy	210	2,6101	548,12
Total da depreciação	990		2.583,98

Quadro 33: Alocação da depreciação aos produtos considerados no estudo (Em R\$)

Fonte: Dados primários, maio/2014.

4.2.6 Cálculo dos valores da mão de obra

Considerando-se que cada produto possui um tempo em horas para ser fabricado, conhecê-lo, portanto, proporciona maior controle e, assim, calcula-se o custo real da mão de obra empregada na confecção de cada unidade fabricada.

Nesta empresa, o tempo gasto é anotado na ficha técnica de produção do produto, conforme a sequência operacional respectiva de cada costura, fazendo parte integrante do processo, pois a empresa utiliza um sistema de deslocamento das máquinas utilizadas, sendo que assim um produto nunca volta para trás, otimizando o tempo e buscando ganho em escala de produção. O valor por minuto da mão de obra foi repassada pelo administrador. A seguir descreve-se o tempo de produção de cada peça selecionada.

Produto	Preparação / Costura / Acabamento	Valor por min.	Valor Total
Calça Deanne	20'	0,26	5,20
Calça Tamara	28'	0,26	7,28
Casaco Acácia	26'	0,26	6,76
Camisete Melissa	38'	0,26	9,88
Vestido Berdine	20'	0,26	5,20
Blusa Carmela	13'	0,26	3,38
Blusa Básica Emília	6'	0,26	1,56
Casaco Leonor	22'	0,26	5,72
Legging Rafaela	7'	0,26	1,82
Saia Nancy	15'	0,26	3,90

Quadro 34: Tempo de fabricação da mão de obra em min. e valor do custo - (Em R\$/Unid).

Fonte: Dados primários, maio/2014.

O sistema de corte utilizado pela empresa é de máquina automática; não está sendo anotado atualmente o tempo do corte, pois depende de cada tecido, se as suas camadas forem mais espessas ou mais delicadas, o tempo obtido é diferente. Neste estudo não foi possível realizar a medição tendo em vista de que nos meses em que a visita foi realizada à empresa, o processo de corte dos tecidos utilizados no estudo já havia sido operacionalizado. Assim, foram considerados os valores da mão de obra direta informadas pelo administrador, calculada em reais por minutos de produção, nos três processos informados no quadro acima.

4.2.7 Cálculo do custo total de cada produto

No quadro 35 demonstram-se os valores do custo da matéria-prima utilizada na fabricação dos produtos, transferidos do quadro 31 resumo, de acordo com o consumo em cada produto fabricado, conforme o custo de aquisição respectivo.

Os valores de custos da mão de obra direta foram obtidos do quadro 34, calculados conforme o tempo gasto nos processos de fabricação informado. Os custos indiretos de fabricação foram distribuídos aos produtos, considerando-se o custo unitário de acordo com o número de produtos e peças produzidas, no período de estudo.

Produto	MD	MOD	CIF	Depreciação	Custo total de fabricação
Calça Deanne	22,91	5,20	3,7565	2,6101	34,49
Calça Tamara	20,52	7,28	3,7565	2,6101	34,17
Casaco Acácia	29,69	6,76	3,7565	2,6101	42,82
Camisete Melissa	15,50	9,88	3,7565	2,6101	31,75
Vestido Berdine	19,46	5,20	3,7565	2,6101	31,03
Blusa Carmela	17,27	3,38	3,7565	2,6101	26,75
Blusa Básica Emília	8,47	1,56	3,7565	2,6101	16,40
Casaco Leonor	33,76	5,72	3,7565	2,6101	45,85
Legging Rafaela	10,53	1,82	3,7565	2,6101	18,72
Saia Nancy	15,83	3,90	3,7565	2,6101	26,10

Quadro 35: Custo total de fabricação dos produtos fabricados - (Em R\$/unid)

Fonte: Dados primários, maio/2014.

4.2.8 Mapa do preço de venda e lucro

As quantidades de vendas dos meses utilizados foram repassadas pela administração da empresa, retiradas de seu sistema gerencial.

Produto	Valor de Venda (unit.)	Comissão de Venda Externa (10%)	Imposto Lucro presumido ICMS 7% PIS 0,65% COFINS 3% = 10,65%	Custo de Fabricação (Unit.)	Lucro bruto (Unit.)	Vendas Total	Lucro Bruto Total
Calça Deanne	73,80	7,38	7,86	34,49	24,07	56	1.347,92
Calça Tamara	74,80	7,48	7,97	34,17	25,18	102	2.568,36
Casaco Acácia	94,50	9,45	10,06	42,82	32,17	84	2.702,28
Camisete Melissa	95,80	9,58	10,20	31,75	44,27	45	1.992,15
Vestido Berdine	64,80	6,48	6,90	31,03	20,39	101	2.059,39
Blusa Carmela	54,50	5,45	5,80	26,75	16,50	71	1.171,50
Blusa Básica Emília	26,50	2,65	2,82	16,40	4,63	169	782,47
Casaco Leonor	93,50	9,35	9,96	45,85	28,34	30	850,20
Legging Rafaela	32,60	3,26	3,47	18,72	7,15	122	872,30
Saia Nancy	52,80	5,28	5,62	26,10	15,80	210	3.318,00

Total						990	17.664,57
(-) Despesas							(6.804,01)
Lucro líquido							10.860,56

Quadro 36: Venda e lucro em R\$ meses janeiro/março 2014

Fonte: Dados primários, maio/2014.

No quadro 36 acima, demonstram-se os valores individuais dos preços de vendas praticados, comissões incidentes sobre as vendas, impostos calculados de acordo com o regime de lucro presumido. Ao se deduzir o custo unitário de produção de cada produto, pode-se observar o lucro bruto destes que multiplicados pelas quantidades vendidas de cada, origina o resultado bruto para cobrir as despesas totais da empresa. Observa-se que após este procedimento, o lucro líquido verificado totaliza R\$ 10.860,56 representando 61,48% do lucro antes das despesas.

4.2.9 Mapa da margem de contribuição

A margem de contribuição é a margem de lucro que a empresa obtém com a venda dos produtos, considerando-se o preço de venda e os seus custos e despesas variáveis. Conforme se observa no quadro a seguir, todos os valores são positivos e representam em média, 42,19% do preço de venda praticado.

Produto	Preço de venda	Impostos 10,65%	Comissão 10%	Matéria- prima	Mão de Obra	Margem de contribuição
Calça Deanne	73,80	7,86	7,38	22,91	5,20	30,45
Calça Tamara	74,80	7,97	7,48	20,52	7,28	31,55
Casaco Acácia	94,50	10,06	9,45	29,69	6,76	38,54
Camisete Melissa	95,80	10,20	9,58	15,50	9,88	50,64
Vestido Berdine	64,80	6,90	6,48	19,46	5,20	26,76
Blusa Carmela	54,50	5,80	5,45	17,27	3,38	22,60
Blusa Básica Emília	26,50	2,82	2,65	8,47	1,56	11,00
Casaco Leonor	93,50	9,96	9,35	33,76	5,72	34,71

Legging Rafaela	32,60	3,47	3,26	10,53	1,82	13,52
Saia Nancy	52,80	5,62	5,28	15,83	3,90	22,17
Margem de Contribuição média (%)						42,19%

Quadro 37: Margem de contribuição unitária em R\$.

Fonte: Dados primários, maio/2014.

4.2.10 Ponto de equilíbrio

Através do ponto de equilíbrio é possível se obter a quantidade necessária de produção e venda para cobrir seus custos e despesas fixas e, a partir deste ponto, a empresa passar a ter lucro com cada unidade vendida. A seguir, demonstra-se o ponto de equilíbrio em valor e em quantidades de vendas, considerando-se os dados do estudo:

$$\text{PEC} = \frac{\text{Custos e despesas fixos}}{\text{MC (\%)}}$$

$$\text{Onde: PEC} = 13.106,90 / (0,4219)$$

$$\text{PEC} = \text{R\$ } 31.066,37$$

OU

$$\text{PEC} = 31.066,37 / 57,35$$

$$\text{PEC} = 541,70 \text{ unidades}$$

Através do ponto de equilíbrio é possível verificar a quantidade fabricada e vendida pela empresa que está gerando lucro, ou seja, a partir deste ponto, todas as unidades vendidas passarão a gerar lucro à empresa.

Produto	Preço de venda	Total de produtos	Venda Total
Calça Deanne	73,80	56	4.132,80
Calça Tamara	74,80	102	7.629,60
Casaco Acácia	94,50	84	7.938,00
Camisete Melissa	95,80	45	4.311,00
Vestido Berdine	64,80	101	6.544,80
Blusa Carmela	54,50	71	3.869,50
Blusa Básica Emília	26,50	169	4.478,50
Casaco Leonor	93,50	30	2.805,00
Legging Rafaela	32,60	122	3.977,20
Saia Nancy	52,80	210	11.088,00
Total		990	56.774,40

Quadro 38: Venda total dos meses de janeiro/março 2014

Fonte: Dados primários, maio/2014.

4.2.11 Demonstração do resultado

Para que se possa mostrar a Demonstração do Resultado (DR) é preciso conhecer o valor total da venda, dos custos, despesas fixas e variáveis, salientando que o valor total das vendas foi retirado do quadro 38, e que o quadro 39 demonstra os valores dos custos variáveis, esclarecendo que os custos fixos foram obtidos com a soma dos custos e despesas fixas, despesa com depreciação e do CIF.

Produto	MD	MOD	Imposto	Comissão 10%	Total de produtos	Total
Calça Deanne	22,91	5,20	7,86	7,38	56	2.427,60
Calça Tamara	20,52	7,28	7,97	7,48	102	4.411,50
Casaco Acácia	29,69	6,76	10,06	9,45	84	4.700,64
Camisete Melissa	15,50	9,88	10,20	9,58	45	2.032,20
Vestido Berdine	19,46	5,20	6,90	6,48	101	3.842,04
Blusa Carmela	17,27	3,38	5,80	5,45	71	2.264,90
Blusa Básica Emília	8,47	1,56	2,82	2,65	169	2.619,50
Casaco Leonor	33,76	5,72	9,96	9,35	30	1.763,70
Legging Rafaela	10,53	1,82	3,47	3,26	122	2.327,76
Saia Nancy	15,83	3,90	5,62	5,28	210	6.432,30
Total					990	32.822,14

Quadro 39: Total dos custos variáveis em R\$

Fonte: Dados primários, maio/2014.

O DR foi elaborado com base nos dados dos meses de janeiro/março de 2014.

Descrição	Valor	%
Vendas	56.774,40	100,00
(-) Custos Variáveis (cv + dv)	32.822,14	57,81
MCT	23.952,26	42,19
(-) Custos Fixos (cf + df)	13.106,90	23,09
Resultado	10.845,36	19,10

Quadro 40: DR Valores em R\$

Fonte: Dados primários, maio/2014.

A seguir, elabora-se com a aplicação do Mark multiplicador, cálculos dos preços de venda, para comparar com os preços praticados pela empresa em estudo: $PV = 1 / 1 - (I + C + LD)\% \times CUSTO$ (I = impostos; C = comissão; LD = lucro desejado).

Assim tem-se: $PV = 1 / 1 - (10,65 + 10,00 + 29,10)\% = 1,9900$

Produto	Custo de fabricação unitário	Preço de venda Indústria	Preço calculado no estudo	Variação R\$	Variação %
Calça Deanne	34,49	73,80	68,64	-5,16	- 6,99
Calça Tamara	34,17	74,80	68,00	-6,80	-9,09
Casaco Acácia	42,82	94,50	85,21	-9,29	-9,83
Camiseta Melissa	31,75	95,80	63,18	-32,62	-34,05
Vestido Berdine	31,03	64,80	61,75	- 3,05	-4,71
Blusa Carmela	26,75	54,50	53,23	-1,27	-2,33
Blusa Básica Emília	16,40	26,50	32,64	6,14	23,17
Casaco Leonor	45,85	93,50	91,24	-2,26	-2,42
Legging Rafaela	18,72	32,60	37,25	4,65	14,26
Saia Nancy	26,10	52,80	51,94	-0,86	-1,63

Quadro 41: Comparativo dos preços efetuados pela indústria e calculados no estudo em R\$/unid.

Fonte: Dados primários, maio/2014.

O quadro 41 demonstra os preços praticados pela indústria em comparativo com os preços calculados no estudo, podendo-se verificar que com exceção dos preços dos produtos Blusa Básica Emília e Legging Rafaela, todos os demais apresentam preços praticados superiores aos calculados em valores e percentuais unitários, merecendo análise mais aprofundada, buscando-se identificar as razões, tendo em vista que ações especiais podem ser desenvolvidas para promover os produtos e estrategicamente, obter melhores resultados, tanto em termos de preços como em margens de lucratividade.

4.3 Sugestões e recomendações

Com a realização deste estudo, pode-se verificar que a empresa possui deficiências no sistema contábil, que geraram dificuldades no decorrer do trabalho, pois alguns dados que deveriam estar contidos no balanço patrimonial tiveram que ser retirados do sistema gerencial do administrador para que o mesmo fosse finalizado, obtendo-se dados e informações para análises e percepções sobre a situação da empresa quanto aos custos, preços, margens de lucros, despesas e resultado líquido da organização.

Com os dados coletados e analisados foi possível verificar algumas sugestões que poderiam facilitar as tomadas de decisão, devido a grande complexidade.

- Orienta-se que a empresa adote na ficha técnica onde possui os processos de fabricação o tempo necessário ao corte, pois este não está incluso na mesma, por este motivo o valor da mão de obra direta do corte, pode influenciar o custo direto de cada produto, o tempo de corte pode ocasionar mudança na margem de contribuição, e os dados e a análise podem sofrer alteração.

- Recomenda-se que o administrador solicite o balanço patrimonial e o DRE atualizado mensalmente ao seu escritório contábil, pois ele é peça importante na tomada de decisão e tê-lo atualizado auxilia a manutenção dos custos e despesas da fábrica, e também a aplicação dos seus recursos.

- Propõe-se que seja feita a depreciação do imobilizado, que no momento não está atualizada, pois assim verificam-se as máquinas que podem ser substituídas, descartadas ou vendidas pelo seu preço real.

- Sugere-se que a empresa implemente tabelas de margem de contribuição juntamente com a ficha técnica do produto para assim analisar a margem de contribuição de cada produto e verificar quais produtos dão maior lucro e poderiam estar inseridos em novas coleções, bem como verificar se algum produto está gerando prejuízo para assim tomar medidas que revertam a situação.

- Aconselha-se que a empresa faça a separação das despesas da fábrica e da administração, assim os custos de fabricação de cada produto será calculado com maior exatidão.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste estudo foi identificar, calcular e analisar os custos existentes em uma indústria têxtil, através dos valores de custos de aquisição, do cálculo da margem de contribuição, do ponto de equilíbrio, dos custos e despesas fixas e variáveis e, paralelamente, identificar igualmente, a forma de gestão da empresa em questão.

Pode-se observar que a empresa não vem trabalhando de forma sistêmica, organizando e distribuindo os custos fixos e variáveis de forma a atender as práticas determinadas pelos conceitos utilizados em contabilidade de custos, para custos diretos e indiretos tanto na formação do custo de produção quanto na formação do preço de venda dos seus produtos. Em virtude de ter sido observado, que os preços de venda, na sua maioria, estão acima dos preços calculados em função deste estudo. É preciso que as variações encontradas sejam analisadas, buscando-se identificar razões para a sua existência e desenvolver procedimentos de ajustes se for o caso. Entende-se que o conhecimento de custos auxilia o melhor rateio entre os produtos para a formação dos preços de venda de maneira correta.

Neste estudo foram calculados os custos unitários, fixos e variáveis, dos produtos, das despesas incidentes, se verificou que os produtos considerados no estudo estão gerando lucro para a empresa, como foi demonstrado através do quadro da margem de contribuição, podendo-se visualizar quais produtos que geram maior ou menor margem, e se for de interesse da empresa, incentivar aqueles que deixam maior lucratividade por estas margens.

Através dos custos de produção foram identificados os produtos que utilizam maior valor de mão de obra, sendo que não foram observados procedimentos para mensuração dos tempos que cada produto gasta com este custo, no setor de corte, considerado essencial e de grande participação no custo unitário. Este tempo, ao não ser anotado, certamente ocasiona variações no custo da mão de obra e, conseqüentemente, no custo total dos produtos produzidos.

O valor do resultado obtido no demonstrativo de resultado de R\$ 10.845,36, representando 19,10 % da receita de vendas, é considerado representativo, porém, salienta-se que o resultado desejado no final pelo administrador é de 29,10%, e que 57,81% representam custos variáveis enquanto os custos fixos representam 23,09% sobre a margem de contribuição dos produtos. Para que o administrador chegue ao resultado esperado é necessário diminuir tanto despesas variáveis quanto custos fixos.

Analisando-se a gestão da empresa, é importante que o administrador esteja sempre atualizado com relação aos procedimentos técnicos para apuração e controles dos custos, preços, margens e despesas, buscando analisar os resultados apresentados pelo balanço patrimonial e da demonstração de resultados, com periodicidade mensal, para avaliar possíveis oportunidades e ameaças.

A empresa deve desenvolver e implantar rotinas de trabalho, de forma escrita e discutir com os pares para obtenção de padrões operacionais e que lhe deem condições melhores de gestão operacional e estratégica.

Ao finalizar o estudo, espera-se que o estudo desenvolvido possa contribuir com a empresa, pois se entende que foi de máxima importância a sua realização, para demonstrar como a mesma utiliza seus custos e despesas e administra seus preços de venda na busca de resultados esperados pelo administrador.

Esperando que os objetivos deste tenham sido atingidos, salienta-se que o mesmo foi de importância ímpar para meu crescimento pessoal e profissional e contribuiu para aplicar na prática, os conhecimentos teóricos ministrados durante o curso.

Espera-se que o mesmo não se encerre em si mesmo e que outros acadêmicos possam dar continuidade ao tema, analisando outras variáveis para contribuir com a empresa na busca de resultados eficazes.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Receita Federal. Lucro presumido. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/DIPJ/2000/Orientacoes/LucroPresumido.htm>> . Acesso em: maio de 2014.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços:** com aplicação na calculadora HP 12C e Excel. 5. ed. São Paulo: Atlas. 2011.

DUTRA, René Gomes. 1938. **Custos:** uma abordagem prática. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

DIEHL, Astor ANTÔNIO. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas:** métodos e técnicas. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** São Paulo: Atlas, 1987.

HANSEN, Don R.; MOWEN Maryanne M. **Gestão de Custos.** Tradução de Robert Brian Taylor; revisão técnica Elias Pereira. 1. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

HERNANDEZ PEREZ JUNIOR, José; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos:** planejamento, implementação e controle. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MARTINS, Eliseu. 1945. **Contabilidade de custos.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MEGLIORINI, Evandir. **Custos:** análise e gestão. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2012.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Sistemas de Informações Contábeis:** fundamentos e análises. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. **Curso básico gerencial de custos.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

PIZZOLATO, Nélio Domingues. **Introdução à Contabilidade Gerencial:** 2. ed. São Paulo: Pearson Makron Books, 2000.

SANTOS, Jose Luis do Santos; SCHIMIDT, Paulo A. **Contabilidade societária**. 4 edição são Paulo atlas 2011.

VANDERBECK, Edward J; NAGY, Charles F. **Contabilidade de custos**. Tradução Robert Brian Taylor; revisão técnica Elias Pereira. 11. ed. 2003.